

**Stiftung Marktwirtschaft
Kommission Steuergesetzbuch**

**Entwurf
Allgemeines Unternehmensteuergesetz
(UntStG)**

Stand: Juli 2006

Übersicht

A. Gesetzestext.....	3
B. Begründung	17
I. Allgemeiner Teil.....	17
(1) Ausgangspunkt.....	17
(2) Entwicklungslinie	18
(3) Ziele und Merkmale	19
(4) Problemfelder	20
(5) Abstimmung zwischen Unternehmensteuer und Einkommensteuerbelastung	20
(6) Einbettung	21
II. Besonderer Teil: Begründung der einzelnen Vorschriften	22
Zu §§ 1-6	22
Zu § 1 Unternehmensteuerpflicht und Steuergegenstand	22
Zu § 2 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht	25
Zu § 3 Kleinunternehmer (Unternehmensteuerschwelle)	25
Zu § 4 Bemessungsgrundlage	28
Zu § 5 Unternehmensteuersatz.....	29
Zu § 6 Schuldner der Unternehmensteuer	29

Zu §§ 7-16	29
Zu § 7 Ermittlung des Gewinns	30
Zu § 8 Entnahmen natürlicher Personen aus Personenunternehmen	31
Zu § 9 Verdeckte Gewinnausschüttung	33
Zu § 10 Finanzierungsaufwand.....	36
Zu § 11 Verluste	38
Zu § 12 Verluste bei Beteiligungswechsel.....	41
Zu § 13 Einkommensermittlung bei Abwicklung.....	41
Zu § 14 Besteuerung ausländischer Einkünfte.....	42
Zu § 15 Leistungen an die Beteiligten.....	44
Zu § 16 Eigenkapital bei vereinfachter Gewinnermittlung.....	45
Zum Regelungsbedarf im Einkommensteuergesetz	46
Zu § 4 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.....	46
Zu § 5 Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens	46
Zu § 7 Einkünfte aus Finanzkapital	47
Zu § 45 Teileinnahmeverfahren	47

Gesetzestext

Gliederung

A. Unternehmensteuergesetz

- I. Bestimmung des Unternehmensteuertatbestands
- II. Zu versteuerndes Einkommen
- III. Sondervorschriften für Unternehmensgruppen
- IV. Sondervorschriften für bestimmte Unternehmen (Versicherungen, Bausparkassen, juristische Personen des öffentlichen Rechts etc.)
- V. Entstehung der Unternehmensteuer und Steuerabzüge
- VI. Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung
- VII. Ermächtigungs-/Übergangs- und Schlussvorschriften

B. Regelungsbedarf im Einkommensteuergesetz

I. Bestimmung des Unternehmensteuertatbestands

§ 1 Unternehmensteuerpflicht und Steuergegenstand

(1) Unternehmensteuerpflichtig sind inländische und ausländische Körperschaften (Abs. 2) und Personenunternehmen (Abs. 3) mit ihrem Einkommen.

(2) Körperschaften sind

1. juristische Personen des privaten Rechts (insbesondere Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung), nicht eingetragene Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts;
2. juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihren steuerpflichtigen Unternehmen.

(3) Personenunternehmen sind

1. unabhängig vom Gegenstand des Unternehmens Personenhandelsgesellschaften (insbesondere offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften);
2. sonstige Personengesellschaften, wenn sie Einkünfte aus Unternehmen im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz erzielen;
3. die von natürlichen Personen (Einzelunternehmer) und Gemeinschaften (insb. Erbengemeinschaften) zur Erzielung von Einkünften aus Unternehmen im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz ausgeübten Tätigkeiten.
4. die atypisch stille Gesellschaft; dabei wird auch bei mehreren stillen Beteiligungen stets von nur einem Unternehmen ausgegangen.

(4) Der Unternehmensteuer unterliegen als Einkünfte aus Unternehmen

1. unabhängig vom Gegenstand des Unternehmens sämtliche Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Einkommensteuergesetz von Körperschaften (Abs. 2) und Personenhandelsgesellschaften Abs. 3 Nr. 1) sowie sämtliche Einkünfte sonstiger Personengesellschaften (Abs. 3 Nr. 2), wenn sie unternehmerisch tätig sind;
2. sämtliche unternehmerischen Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 4 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz) von Einzelunternehmern und Gemeinschaften (Abs. 3 Nr. 3).

§ 2 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

(1) ¹Körperschaften und Personenunternehmen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in der Bundesrepublik Deutschland haben, sind mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig. ²Unternehmen ohne Sitz oder Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland sind mit ihren inländischen Einkünften im Sinne des § 32 Abs. 2 Einkommensteuergesetz beschränkt steuerpflichtig.

(2) ¹Einzelunternehmer im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland sind abweichend von Absatz 1 mit ihrem unternehmerischen Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig. ²Einzelunternehmer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland sind mit ihren inländischen Einkünften im Sinne des § 32 Abs. 2 Einkommensteuergesetz beschränkt steuerpflichtig.

§ 3 Kleinunternehmer (Unternehmensteuerschwelle)

(1) ¹Personenunternehmen im Sinne des § 1 Abs. 3 unterliegen nicht der Unternehmensteuer, wenn

1. an ihnen ausschließlich unbeschränkt haftende natürliche Personen beteiligt sind
2. zu Beginn des Wirtschaftsjahrs nicht mehr als fünf Personen unmittelbar beteiligt sind und
3. der Gewinn des Unternehmens im Sinne des Einkommensteuergesetzes, d.h. vor Abzug von Vergütungen an die Gesellschafter und Entnahmen (§ 8), nicht für einen Zeitraum von mindestens drei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren 120.000 Euro im Wirtschaftsjahr übersteigt (Unternehmensteuerschwelle). Bei natürlichen Personen ist auf die Summe der als Einzelunternehmer erzielten unternehmerischen Einkünfte abzustellen.

²Die Einkünfte von Personenunternehmen im Sinne des Satzes 1 unterliegen unmittelbar der Einkommensteuer, soweit das Unternehmen oder der Einzelunternehmer nicht gegenüber dem Finanzamt die Anwendung des Unternehmensteuergesetzes für mindestens drei Wirtschaftsjahre verbindlich beantragt. ³Dem Antrag müssen alle am Unternehmen unmittelbar Beteiligten zustimmen, soweit der Gesellschaftsvertrag nicht etwas anderes bestimmt.

(2) ¹Die Unternehmensteuerpflicht beginnt für Personenunternehmen im Sinne des Abs. 1 Nr. 1 und 2 erst in dem auf die Bekanntgabe der Feststellung des Überschreitens der Unternehmensteuerschwelle (Abs. 1 Nr. 3) durch die Finanzbehörde folgenden Wirtschaftsjahr. ²Die Unternehmensteuerpflicht endet, wenn die Unternehmensteuerschwelle unter-

schritten wird und die Anwendung des Einkommensteuergesetzes bei der Finanzbehörde durch übereinstimmende Erklärungen beantragt wird, frühestens aber nach drei Wirtschaftsjahren. ³Absatz 2 Satz 3 gilt entsprechend.

(3) ¹Beim Wechsel von der Einkommensteuer in die Unternehmensteuer darf das Unternehmen das Betriebsvermögen mit den gemäß § 3 UmwStG zulässigen Werten ansetzen. ²Im Zeitpunkt des Wechsels in die Unternehmensteuer vorhandene Verlustvorträge der Gesellschafter im Sinne des § 26 Einkommensteuergesetz können mit dem Übergangsgewinn verrechnet werden. ³Ein danach verbleibender Verlustvortrag kann nur mit anderen einkommensteuerpflichtigen Einkünften verrechnet werden.

(4) ¹Beim Wechsel von der Unternehmensteuer in die Einkommensteuer darf das Unternehmen das Betriebsvermögen mit den gemäß § 3 UmwStG zulässigen Werten ansetzen. ²Das gemäß § 15 Abs. 3 gesondert festgestellte sonstige Eigenkapital im Sinne des § 37 Abs. 1 Nr. 2 des Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung unterliegt gemäß §§ 4 Abs. 1 Nr. 1; 45 Einkommensteuergesetz zu x/x (*politisch zu bestimmen*) der Einkommensteuer. ³Die hierauf entfallende Einkommensteuer ist in den folgenden fünf Jahren in gleichen Jahresraten zu entrichten. ⁴Das sonstige Eigenkapital unterliegt nur insoweit der Einkommensteuer, als es nicht entsprechend der Beteiligungsverhältnisse mit einem nach Verrechnung mit dem Übergangsgewinn verbleibenden Verlustvortrag des Unternehmens verrechnet werden kann.

§ 4 Bemessungsgrundlage der Unternehmensteuer und Steuerabschnitt

(1) ¹Die Unternehmensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen des Unternehmens. ²Was als Einkommen gilt, bestimmt sich nach diesem Gesetz, dem Einkommensteuergesetz und dem Gesetz zur steuerlichen Gewinnermittlung.

(2) ¹Das zu versteuernde Einkommen ist der im Kalenderjahr von dem Unternehmen erzielte Gewinn im Sinne des § 1 Abs. 2 des Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung, vermindert um den Verlustabzug nach den §§ 25, 26 Einkommensteuergesetz. ²Betreibt eine natürliche Person mehrere Einzelunternehmen, besteht es aus dem Gewinn aller Einzelunternehmen.

(3) ¹Die Unternehmensteuer ist eine Jahressteuer. ²Die Bemessungsgrundlage ist jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. ³Weicht das Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr ab, gilt der Gewinn als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. ⁴Besteht die unbeschränkte Steuerpflicht nicht während des gesamten Kalenderjahrs, so bemisst sich die Unternehmensteuer nach dem während der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten Welteinkommen und nach dem während der beschränkten Steuerpflicht erzielten Inlandseinkommen.

§ 5 Unternehmensteuersatz

Die Unternehmensteuer beträgt x Prozent (*politisch zu bestimmen*) des zu versteuernden Einkommens.

§ 6 Schuldner der Unternehmensteuer

Schuldner der Unternehmensteuer sind

1. die Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2;
2. die Personengesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2;
3. der Einzelunternehmer oder die Gemeinschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3;
4. der Inhaber des Unternehmens bei atypisch stillen Gesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 4.

II. Zu versteuerndes Einkommen

§ 7 Ermittlung des Gewinns

(1) Der Gewinn wird nach den Vorschriften des Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung und nach den Vorschriften dieses Gesetzes ermittelt.

(2) ¹Einnahmen aus der Beteiligung an unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen im Sinne dieses Gesetzes sowie Gewinnerhöhungen und Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einem Anteil an einem anderen unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. ²Von den jeweiligen Einnahmen und Gewinnerhöhungen gelten 5 vom Hundert als nicht abziehbare Betriebsausgaben; § 10 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden.

(3) ¹Die Veräußerung eines Einzelunternehmens oder von Teilen eines Einzelunternehmens gilt als Veräußerung der einzelnen Wirtschaftsgüter durch das Unternehmen. ²Führt die Veräußerung des Unternehmens zur Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit, gilt das gesamte Eigenkapital des Unternehmens einschließlich des Veräußerungsgewinns unmittelbar als entnommen. ³Das um den Veräußerungsgewinn erhöhte Eigenkapital kann gem. § 16 des Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung einkommensteuerneutral auf die Kosten der Anschaffung einer Beteiligung an einem anderen Unternehmen übertragen werden.

(4) ¹Für die Ermittlung des Einkommens ist es mit Ausnahme der Entnahmen nach § 8 ohne Bedeutung, ob das Einkommen offen oder verdeckt (§ 9) verteilt wird. ²Eine Verteilung von Einkommen stellt auch die Auskehrung auf Genussrechte dar, mit denen das Recht auf eine Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös des unternehmensteuerpflichtigen Rechtsträgers verbunden ist.

§ 8 Entnahmen natürlicher Personen aus Personenunternehmen

(1) ¹Abweichend von § 7 Abs. 4 mindern Entnahmen von Einzelunternehmern und unmittelbar beteiligten natürlichen Personen das Einkommen von Personenunternehmen im Sinne des § 1 Abs. 3 bis zur Höhe des steuerpflichtigen Gewinns in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie getätigt werden (abzugsfähige Entnahme). ²Soweit Entnahmen den unternehmensteuerpflichtigen Gewinn gemindert haben, unterliegen sie als Einkünfte aus Unternehmen im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz der Einkommensteuer. ³Das Teileinnahmeverfahren des § 10 Abs. 8 Einkommensteuergesetz findet keine Anwendung.

(2) ¹Die abzugsfähigen Entnahmen nach Abs. 1 sind begrenzt auf Entnahmen natürlicher Personen in Höhe von 120.000 Euro pro Wirtschaftsjahr. ²Ist eine natürliche Person an mehreren unternehmensteuerpflichtigen Personenunternehmen im Sinne des § 1 Abs. 3 beteiligt, kann sie den Betrag von 120.000 Euro nur einmal pro Wirtschaftsjahr geltend machen. ³Der Abzugsbetrag kann aufgeteilt werden. ⁴Die abzugsfähige Entnahme des Gesellschafters darf seinen Gewinnanteil nicht übersteigen. ⁵Entnahme ist auch die Verbuchung des Gewinns auf einem Forderungskonto des Gesellschafters (Verbindlichkeit der Gesellschaft).

(3) Das Unternehmen darf den Abzug nur auf Vorlage einer vom Wohnsitzfinanzamt des Beteiligten ausgestellten Entnahmebescheinigung vornehmen.

(4) Ändert sich der Gewinn, oder wird ein Verlust des Folgejahrs zurückgetragen, nachdem die Bescheinigung nach § 15 Abs. 4 ausgestellt worden ist, und sinkt der Gewinn unter den in Abs. 2 genannten Betrag, so wird vortragsfähige Verlust durch den den Gewinn übersteigenden Betrag im Sinne des Abs. 2 verringert.

§ 9 Abzug von Leistungsvergütungen und Pensionsrückstellungen

(1) Leistungen an den Gesellschafter, die in sachlichem Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter stehen und dem Lohnsteuerabzug unterliegen, mindern den Gewinn des Unternehmens, soweit die Leistungen im Kalenderjahr das Fünffache der Beitragsbemessungsgrundlage West der gesetzlichen Renten-

versicherung nicht übersteigen; sie gelten unter keinen Umständen als verdeckte Gewinnverwendung.

(2) Vermögensminderungen auf Grund von Pensionszusagen an einen Gesellschafter, die die Anforderungen des § 22 Abs. 2 des Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung erfüllen, gelten soweit der Pensionsanspruch nach Art und Höhe einem Rentenanspruch aus der gesetzlichen Rentenversicherung entspricht, bis zur Höhe des Dreifachen der Beitragsbemessungsgrundlage West ebenfalls unter keinen Umständen als verdeckte Gewinnverwendung.

§ 10 Finanzierungsaufwand

(1) Vergütungen für Fremdkapital sind nicht abziehbar, soweit der Gewinn (§ 1 Gesetz zur steuerlichen Gewinnermittlung) vor Berücksichtigung der Vergütungen (Ausgangsbetrag) um mehr als [60 %] gemindert wird oder der Ausgangsbetrag 0 oder kleiner ist. ²Vergütungen für Fremdkapital bis zu [1 Mio. Euro] sind unbeschränkt abzugsfähig.

(2) Die nicht abgezogenen Vergütungen sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen vom Gewinn abzuziehen, soweit dieser [40%] des positiven Ausgangsbetrags übersteigt.

§ 11 Verluste

(1) Verluste des Unternehmens sind nur mit Gewinnen desselben Unternehmens zu verrechnen.

(2) ¹Verluste sind gem. § 25 des Einkommensteuergesetzes vom Einkommen des Unternehmens im unmittelbar vorangegangenen bzw. im zweiten vorangegangenen Veranlagungszeitraum abzuziehen (Verlustrücktrag). ²Ist für die vorangegangenen Veranlagungszeiträume bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als der Verlustrücktrag zu gewähren ist. ³Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem der Verlust entstanden ist.

(3) Verluste, die nicht nach Absatz 2 abgezogen worden sind, sind gem. § 26 Einkommensteuergesetz vom Einkommen des Unternehmens in den folgenden Veranlagungszeiträumen abzuziehen (Verlustvortrag).

(4) ¹Wird ein am Unternehmen Beteiligter für Verbindlichkeiten des Unternehmens von einem Dritten persönlich in Anspruch genommen, kann er Leistungen zur Abwendung der Insolvenz des Unternehmens von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehen. ²Das

Unternehmen hat in gleicher Höhe eine Einnahme anzusetzen.³Die Leistung erhöht die Anschaffungskosten der Beteiligung nicht.

(5) Einzelunternehmer im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 können Verluste aus unternehmerischer Tätigkeit bis zur Höhe ihrer Einlagen von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehen.

§ 12 Verluste bei Beteiligungswechsel

(1) Verluste, die vor einem wesentlichen Beteiligungswechsel entstanden sind, mindern das Einkommen des Unternehmens nicht nach § 11, wenn der wirtschaftliche Wert der Verluste den Erwerb der Beteiligung geprägt hat.

(2)¹Der wirtschaftliche Wert der Verluste hat den Erwerb einer Beteiligung geprägt, wenn kein Entgelt geleistet wird, das die Summe aus dem steuerlichen Eigenkapital im Sinne des § 1 Abs. 2 des Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung und 90 vom Hundert des Steuerwerts der Verluste übersteigt.²Der Steuerwert der Verluste entspricht der Gesamtsteuerlast, die sich aus einem betragsgleichen Einkommen des Unternehmens im Übertragungszeitpunkt ermittelt.

(3)¹Ein wesentlicher Beteiligungswechsel im Sinne des Absatzes 1 ist der entgeltliche, mittelbare oder unmittelbare Erwerb von mindestens drei Viertel der Anteile durch eine Person oder eine Gruppe von Personen, die gemeinsam erwerben oder nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes sind.²Ein Übergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge oder im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge ist kein wesentlicher Beteiligungswechsel im Sinne des Satzes 1.³Erwerbe innerhalb der letzten fünf Jahre gelten als ein Erwerb.⁴Ein Hinzuerwerb ist ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung.⁵Für die Ermittlung des Mindestanteils nach Satz 1 sind Erwerbe verschiedener Erwerber zusammenzurechnen, wenn sie jeweils für sich genommen die Voraussetzungen des Absatzes 2 erfüllen.⁶Ein unmittelbarer Erwerb bleibt unberücksichtigt, soweit sich eine mittelbare Beteiligung dadurch nicht verändert.

§ 13 Einkommensermittlung bei Abwicklung

¹Wird eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder ein unbeschränkt steuerpflichtiges Personenunternehmen abgewickelt, ist das zur Verteilung kommende Vermögen (Abwicklungs-Endvermögen) auf den Zeitpunkt der Verteilung an die Gesellschafter mit den Verkehrswerten anzusetzen.²Unterbleibt die Abwicklung, weil über das Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist, gilt dies sinngemäß.

§ 14 Besteuerung ausländischer Einkünfte

(1) ¹Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen mit ausländischen Einkünften ist die im Ausland festgesetzte und gezahlte Steuer auf die auf diese Einkünfte entfallende Unternehmensteuer anzurechnen, soweit sie dieser entspricht. ²Der Unternehmensteuer entsprechen insbesondere Körperschaftsteuern sowie Einkommensteuern auf Unternehmenseinkünfte.

(2) Der im Ausland erzielte Gewinn von Einzelunternehmern erhöht das eingelegte Kapital, soweit er nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freizustellen ist.

§ 15 Leistungen an die Beteiligten

(1) ¹Leistungen des Unternehmens an die Beteiligten (insbesondere Gewinnausschüttungen oder Entnahmen) mindern das sonstige Eigenkapital (§ 37 Abs. 1 Nr. 2 Gesetz zur steuerlichen Gewinnermittlung). ²Sie mindern das eingelegte Kapital (§ 37 Abs. 1 Nr. 1 Gewinnermittlungsgesetz) bis zur Höhe seines Bestands, wenn das sonstige Eigenkapital verbraucht ist. ³Soweit durch die Leistungen des Unternehmens innerhalb eines Wirtschaftsjahrs sowohl das sonstige Eigenkapital als auch das eingelegte Kapital gemindert worden ist, beschließt das Unternehmen über die Zuordnung des verwendeten Kapitals zu der einzelnen Leistung. ⁴Fehlt ein solcher Beschluss, gilt das sonstige Eigenkapital als gemindert.

(2) Für Personenunternehmen gilt Absatz 1 nur, soweit die Leistungen an die einzelne unmittelbar beteiligte natürliche Person nicht gemäß § 8 den Gewinn gemindert haben.

(3) ¹Das sonstige Eigenkapital und das eingelegte Kapital sind ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge fortzuschreiben. ²Die auf das Ende des Wirtschaftsjahrs ermittelten Bestände werden gesondert festgestellt. ³Die gesonderte Feststellung führt das für die Unternehmensteuer zuständige Finanzamt durch. ⁴Für Unternehmen, die nicht der Unternehmensteuer unterliegen, ist das Bundeszentralamt für Steuern zuständig.

(4) ¹Das Unternehmen bescheinigt den Beteiligten nach amtlichem Muster, inwieweit die Leistungen

1. den unternehmensteuerpflichtigen Gewinn gem. § 7 Abs. 1;
2. das sonstige Eigenkapital;
3. das eingelegte Kapital;

gemindert haben. ²Die Bescheinigung kann nicht nachträglich geändert werden. ³Das Unternehmen haftet für die auf Grund einer unrichtigen Bescheinigung verkürzte Steuer der Beteiligten. ⁴Diese ist mit x % (*politisch zu bestimmen*) des unzutreffend bescheinigten Betrags anzusetzen. ⁵Der Prozentsatz erhöht sich auf y % (*politisch zu bestimmen*), wenn der unzutreffend bescheinigte Betrag voll der Einkommensteuer unterlegen hätte. ⁶Das Unternehmen haftet auch für alle sonstigen Steuerausfälle, die aufgrund einer unrichtigen Bescheinigung eintreten.

§ 16 Thesaurierungsposten bei vereinfachter Gewinnermittlung

(1) ¹Ermittelt das Unternehmen seinen Gewinn vereinfacht gemäß § 39 des Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung, gilt der Gewinn vor Abzug der steuerlichen Korrekturen (entnahmefähiger Gewinn) als entnommen, soweit kein Thesaurierungsposten nach Absatz 2 Satz 1 gebildet oder erhöht wurde. ²Der Gewinn ist nicht entnahmefähig, soweit er zum Ausgleich von Verlusten vor Abzug der steuerlichen Korrekturen aus den Vorjahren zu verwenden ist. ³Der noch nicht ausgeglichene Verlust vor Abzug der steuerlichen Korrekturen ist gesondert festzustellen. ⁴Als entnommen gilt auch der Betrag, um den sich der Thesaurierungsposten nach Absatz 2 Satz 2 verringert

(2) ¹Ein Thesaurierungsposten kann gebildet und erhöht werden, soweit der entnahmefähige Gewinn den Investitionswert nach Absatz 3 übersteigt. ²Er verringert sich, soweit der Investitionswert negativ ist.

(2) ¹Der Investitionswert ist die Differenz des Anlagevermögensbetrags zur Jahreskreditaufnahme, soweit der Anlagevermögensbetrag zugenommen hat. ²Der Anlagevermögensbetrag ist der Unterschied des am Jahresende im Anlageverzeichnis aufgezeichneten Werts der Wirtschaftsgüter, die der dauernden Nutzung im Betrieb dienen, zum Wert zu Beginn des Kalenderjahres. ³Die Jahreskreditaufnahme ist der Wert, um den sich die Darlehensverbindlichkeiten abzüglich der Darlehensforderungen verändert haben.

III. Sondervorschriften für Unternehmensgruppen

- Text Rödder einfügen -

IV. Sondervorschriften für bestimmte Unternehmen

§ X1 Steuerbefreiungen

(1) Von der Unternehmenssteuer befreit sind folgende Körperschaften:

1. die deutsche Bundesbank, die Monopolverwaltungen des Bundes und der Erdölbevorratungsverband nach § 2 Abs. 1 des Erdölbevorratungsgesetzes vom 25. Juli 1978 (BGBl I 1978, S. 1073);

2. [wie bisher § 5 I Nr. 2, ohne Bundesbank; mit folgendem Zusatz:]. ²Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder ein Betrieb gewerblicher Art, der nicht Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO ist, unterhalten, und ist dieser Geschäftsbetrieb oder Betrieb gewerblicher Art nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten gerichtet, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
3. die Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben. ²Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder ein Betrieb gewerblicher Art, der nicht Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO ist, unterhalten, und ist dieser Geschäftsbetrieb oder Betrieb gewerblicher Art nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten gerichtet, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
4. [wie bisher § 5 I Nr. 5 KStG – Berufsverbände];
5. Körperschaften oder Personenvereinigungen, deren alleiniger Zweck die Verwaltung des Vermögens für einen nichtrechtsfähigen Berufsverband der in Nummer 4 bezeichneten Art ist, sofern ihre Erträge aus dieser Vermögensverwaltung herühren und ausschließlich dem Berufsverband zufließen;
6. [wie bisher § 5 I Nr. 7 KStG – Politische Parteien];
7. [wie bisher § 5 I Nr. 8 KStG – Versicherungseinrichtungen];
8. [wie bisher § 5 I Nr. 9 KStG, jedoch ohne S. 3 – diese Vorschrift sollte mit der geplanten Vorschrift für nicht unternehmenssteuerpflichtige Vereine zusammengefasst werden; hier auch bisheriger § 13 Abs. 4 KStG];
9. [wie bisher § 5 I Nr. 15 KStG – Pensions-Sicherungsverein];
10. [wie bisher § 5 I Nr. 16 KStG – Entschädigungseinrichtungen und Sicherungseinrichtungen];
11. [wie bisher § 5 I Nr. 18 KStG – Wirtschaftsförderungsgesellschaften];
12. [wie bisher § 5 I Nr. 20 KStG – Umlage von Versorgungslasten];
13. [wie bisher § 5 I Nr. 21 KStG – Arbeitsgemeinschaften Medizinischer Dienst];
14. [wie bisher § 5 I Nr. 8 KStG – Auftragsforschung];

(2) [wie bisheriger § 5 Abs. 2 KStG]

(3) ¹Wird eine steuerpflichtige Körperschaft von der Unternehmenssteuer befreit, hat sie auf den Zeitpunkt des Endes der Steuerpflicht eine Schlussbilanz aufzustellen. ²Wird eine von der Unternehmenssteuer befreite Körperschaft steuerpflichtig und ermittelt sie ihren Gewinn

durch Betriebsvermögensvergleich, hat sie auf den Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht eine Anfangsbilanz aufzustellen. ³In der Schlussbilanz und in der Anfangsbilanz sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert [abzustimmen mit dem Gesetz zur steuerlichen Gewinnermittlung] anzusetzen.

§ X 2: Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

(1) Von der Unternehmenssteuer befreit sind folgende Körperschaften:

(a) rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, und Krankenkassen, die den Personen, denen die Leistungen der Kasse zugute kommen oder zugute kommen sollen (Leistungsempfängern) einen Rechtsanspruch gewähren,

(b) rechtsfähige Unterstützungskassen, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren.

(2) [weiter wie bisher § 5 I Nr. 3 sowie § 6 (Vermögensverwaltung für nichtrechtsfähige Berufsverbände)]

(3) § X2 Abs. 2, 3 sind entsprechend anzuwenden.

§ X 4: Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen

[wie bisher §§ 20 – 21a KStG (Schwankungsrückstellungen, Schadensrückstellungen; Beitragsrückerstattungen; Darlehensrückstellungen)]

Korrespondierende Regelungen im Einkommensteuergesetz (Entwurf)

§ 4 EStG-E Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit

(1) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 1) sind

1. Einkünfte aus Unternehmen als selbständige und nachhaltige Tätigkeiten;

(2) ...

(3) Zu den Einkünften aus Unternehmen gehören

1. Entnahmen im Sinne des § 8 Unternehmensteuergesetz aus Personenunternehmen im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 Unternehmensteuergesetz;
2. sämtliche Entnahmen aus Unternehmen im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 Unternehmensteuergesetz, soweit die Entnahme nicht zu einer Minderung des eingelegten Eigenkapitals im Sinne des § 37 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung geführt hat.

§ 5 EStG-E Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens

(1) Zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 1) gehören auch

...

2. Einkünfte aus der Veräußerung oder Aufgabe von Unternehmen oder Unternehmensteilen eines Einzelunternehmers im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 Unternehmensteuergesetz; Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Erwerbsgemeinschaften.

§ 7 EStG-E Einkünfte aus Finanzkapital

(1) Einkünfte aus Vermögensverwaltung (§ 2 Abs. 1 Nr. 3) sind

1. ¹Einkünfte aus Anteilen an Unternehmen im Sinne des § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Nr. 1 und 2 Unternehmensteuergesetz, soweit die Ausschüttung/Entnahme nicht gem. § 8 Unternehmensteuergesetz zu einer Minderung des unternehmensteuerpflichtigen Gewinns oder zu einer Minderung des eingelegten Eigenkapitals im Sinne des § 37 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung geführt hat. ²Dazu gehören auch Einkünfte, die von einer steuerbefreiten Körperschaft gemäß § X1 außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke gewährt werden;

....

4. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Finanzkapitals (z.B. Anteile an Unternehmen im Sinne des § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Nr. 1 und 2 Unternehmensteuergesetz ...).

§ 45 EStG-E Teileinnahmeverfahren und Steueranrechnung

(1) Die Einnahmen aus

1. Finanzkapital im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1;
2. selbständiger Tätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 2 (Entnahmen aus Einzelunternehmen), soweit sie nicht gemäß § 8 Unternehmensteuergesetz den unternehmensteuerpflichtigen Gewinn gemindert haben;
3. der Veräußerung von Anteilen an Unternehmen im Sinne des § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Nr. 1 und 2 Unternehmensteuergesetz;

unterliegen nur zu x/x (*politisch zu entscheiden*) der Einkommensteuer.

A. Begründung

I. Allgemeiner Teil

1. Ausgangspunkt

Zentraler Ausgangspunkt der Überlegungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland ist die mangelnde Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich. Mit einer nominellen Steuerbelastung der Unternehmensgewinne von ca. 39 %, die sich aus Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag zusammensetzt, ist Deutschland gegenwärtig Spitzenreiter in Europa. Nicht nur die osteuropäischen Beitrittsstaaten, sondern auch die übrigen Mitgliedsstaaten zeichnen sich durch z.T. deutlich günstigere Steuersätze aus oder erwägen weitere Absenkungen ihrer nominellen Steuersätze. Wenngleich es für unternehmerische Entscheidungen nicht auf die nominellen, sondern vielmehr auf die effektiven Grenz- und Durchschnittsteuersätze ankommt, so ist doch nicht zu verkennen, dass von den nominellen Steuersätzen eine deutliche Signalfunktion ausgeht und die effektive Steuerbelastung entscheidend von den nominellen Steuersätzen geprägt wird¹.

Die mangelnde Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmensbesteuerung liegt aber nicht nur in den Steuersätzen, sondern auch in der Steuerstruktur begründet, die im internationalen Vergleich durch zwei Besonderheiten gekennzeichnet ist:

- Die Höhe der nominellen Steuerbelastung von 39 % beruht zu einem erheblichen Teil auf der Gewerbesteuer, die den gegenwärtig durchaus attraktiven Körperschaftsteuersatz von 25 % auf den unattraktiven Unternehmensteuersatz von 39 % heraufschleust, wobei noch der Solidaritätszuschlag zu beachten ist. Eine wirkliche Reform der Unternehmensbesteuerung kann daher nur gelingen, wenn die Gewerbesteuer in ihrer bisherigen Form ersetzt wird.
- Wegen der großen Bedeutung der Personenunternehmen in Deutschland besitzt auch die Einkommensteuer bisher den Charakter einer Unternehmensteuer. Eine Absenkung der Unternehmensbesteuerung kann sich daher nicht auf die Körperschaftsteuer beschränken, wenn die Rechtsformneutralität der Besteuerung gewahrt werden soll, sondern muss auch die Besteuerung der Personenunternehmen einbeziehen.

¹ Vgl. z.B. Mitteilung der Kommission: Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse (Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der Europäischen Union) vom 23. 10. 2001, KOM (2001) 582 endg., S. 9, s. BR-Drucks. 971/01, S. 17.

Eine wettbewerbsfähige Unternehmensbesteuerung muss sich schließlich in den internationalen Besteuerungsrahmen einpassen, darf Umstrukturierungen nicht behindern und sollte Konzernsachverhalten in angemessener Weise Rechnung tragen.

Zieltarif einer wettbewerbsfähigen Unternehmensbesteuerung wäre ein Tarifsatz von 25 % einschließlich eines kommunalen Anteils. Aus fiskalischer Sicht ist eine derartige Tarifsenkung derzeit nicht darstellbar, so dass ein Unternehmensteuersatz von insgesamt ca. 30 % realistisch erscheint.

2. Entwicklungslinie; Auseinandersetzung mit anderen Reformalternativen

Mit dem Steuersenkungsgesetz ist Deutschland dem internationalen Trend gefolgt und hat das Körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren durch ein Shareholder-Relief-Modell in der Form des Halbeinkünfteverfahrens ersetzt. Im internationalen Kontext liegt der Vorzug dieses Modells insbesondere in der deutlichen Trennung der Besteuerung der Gesellschaft von der Besteuerung der Gesellschafter, womit die Zuordnung der Besteuerungsrechte erleichtert wird, wenn Gesellschaft und Gesellschafter in unterschiedlichen Staaten ansässig sind. Diese Entwicklung wird mit dem Konzept der Unternehmensteuer fortgeführt und auf den Bereich der Nicht-Kapitalgesellschaften ausgedehnt.

Nicht bewältigt wurde in der Unternehmensteuerreform 2000 die Integration von Personenunternehmen in eine Niedrigbesteuerung einbehaltener Gewinne. Das Problem der Tarifspreizung mit der einseitigen Anrechnung der Gewerbesteuer unzureichend kaschiert.

Die Entscheidung zugunsten der Unternehmensteuer als Reformkonzeption ist gefallen, nachdem zunächst verschiedene Optionsmodelle daraufhin überprüft worden sind, ob sie als Instrumente in Betracht kommen, um Personenunternehmen den Zugang zu einem attraktiven Körperschaftsteuersatz zu ermöglichen. Ausführlich hat die Arbeitsgruppe einkommensteuerrechtliche Rücklagenmodelle² (Tarifoption³, T-Modell⁴) sowie körperschaftsteuerrechtliche Optionsmodelle⁵ als Alternativen untersucht. Grundsätzlich lässt sich auch mit diesen Modellen das Ziel verwirklichen, Personenunternehmen unter Beibehaltung ihrer Rechtsform Zugang zu einer Niedrigbesteuerung einbehaltener Gewinne zu ermöglichen. Hauptgrund der Entscheidung gegen diese Modelle und für die Allgemeine Unternehmensteuer war, dass letztere die größte Chance für eine Reform der Gewerbesteuer bietet. Hinzu kamen die mit

² Fortentwicklungen des bereits in den sog. Brühler Empfehlungen vorgeschlagenen Rücklagenmodells (BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999).

³ Siehe Anhang.

⁴ *Wiss. Beirat Ernst & Young*, BB-Forum: Grundsätzliche Überlegungen zu einem T-Modell zur Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns bei Personenunternehmen, BB 2005, 1653.

⁵ Siehe Anhang.

den Optionsmodellen verbundene Komplizierung des Steuerrechts sowie ihre Gestaltungsanfälligkeit. Ebenfalls wurde die ausschließliche Verweisung auf das Umwandlungsrecht als in der Praxis unzureichend verworfen.

Mit der Entscheidung für eine einheitliche Unternehmensteuer wird der gegenwärtige Dualismus in der Unternehmensbesteuerung beseitigt, der in dem Nebeneinander der transparenten Besteuerung von Personenunternehmen und der intransparenten Besteuerung von Kapitalgesellschaften besteht. Für den Gesetzgeber schafft die Unternehmensteuer ein Höchstmaß an Flexibilität, da der Unternehmenssteuersatz vollständig vom Einkommensteuertarif abgekoppelt wird.

3. Ziele und Merkmale

Ziel der Unternehmensteuer ist eine von der Rechtsform des Unternehmensträgers weitgehend unabhängige Besteuerung der Unternehmen. Um dies zu erreichen, ist es notwendig, neben Körperschaften auch Personengesellschaften und Einzelunternehmer in die Unternehmensteuer einzubeziehen. Damit überwindet dieses Konzept den gegenwärtigen Dualismus der deutschen Unternehmensbesteuerung. Im Modell der Unternehmensteuer dient das Unternehmen als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung. Steuersubjekt ist der Unternehmensträger. Die Unternehmensebene wird in diesem Modell von der Unternehmerebene getrennt. Damit wird das Trennungsprinzip grundsätzlich auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen ausgedehnt. Auf diese Weise können Personenunternehmen genauso wie Kapitalgesellschaften von einer niedrigen Besteuerung einbehaltener bzw. nicht entnommener Gewinne profitieren.

Die Unternehmensteuer setzt sich aus der Allgemeinen Unternehmensteuer und der Kommunalen Unternehmensteuer zusammen, wobei letztere im Rahmen der Vier-Säulen-Lösung an die Stelle der bestehenden Gewerbesteuer treten soll.

Die Unternehmensteuer ist durch drei Merkmale gekennzeichnet:

- a) Gewinne werden auf der Unternehmensebene - unabhängig von der Rechtsform des Unternehmensträgers - mit einem konstanten Steuersatz belastet, der sich aus dem Allgemeinen und dem Kommunalen Unternehmenssteuersatz zusammensetzt und aus Gründen der internationalen Wettbewerbsfähigkeit in einem Korridor zwischen 25 % und 30 % liegen sollte. Die auf der Unternehmensebene anfallende Unternehmensteuer erlangt Definitiv-Charakter.
- b) Eine erhebliche Vereinfachung wird damit erreicht, dass die Allgemeine und die Kommunale Unternehmensteuer von den gleichen Steuersubjekten und auf der gleichen Bemessungsgrundlage erhoben werden.

- c) Wird der Gewinn durch Ausschüttungen oder Entnahmen aus der Unternehmens- in die Unternehmersphäre überführt, kommt es beim Unternehmer zu einer Nachbelastung, die in typisierender Form den steuerlichen Thesaurierungsvorteil kompensiert und damit für die ausgeschütteten oder entnommenen Gewinne den Grundgedanken einer synthetischen Einkommensbesteuerung verwirklicht.

Mit dem Konzept der Unternehmensteuer wird das gegenwärtige Halbeinkünfteverfahren fortentwickelt. Es kommt nicht zu einer Systemumstellung, sondern zu einer Ausweitung dieses fortentwickelten Systems auf Personenunternehmen.

4. Problemfelder

Die mit der Unternehmensteuerreform verbundene Ausweitung des Trennungsprinzips auf Personenunternehmen erfordert zumindest in drei Bereichen Sonderregeln:

- a) Für eine große Zahl kleinerer und mittlerer Unternehmen bestünde die Gefahr einer deutlichen Mehrbelastung, wenn alle Gewinne bereits auf der Unternehmensebene mit einer definitiven Unternehmensteuer belastet würden, zu der die Nachbelastung beim Unternehmer hinzu träte, wenn die Gewinne in die Unternehmersphäre überführt würden. Dieser Problematik wird mit Hilfe einer Kleinunternehmerregelung (§ 3) und einer begrenzten transparenten Entnahmebesteuerung (s. § 8) begegnet.
- b) Im Rahmen einer Unternehmensteuer werden Verluste auf der Unternehmensebene eingeschlossen und können nicht mit positiven Einkünften des Unternehmers verrechnet werden. Diese Sphärentrennung, die zur gewünschten Austrocknung der Verlustzuweisungsmodelle führt, darf jedoch nicht bewirken, dass vom Unternehmer wirtschaftlich getragene Verluste des Unternehmens nicht geltend gemacht werden können. Daher wird in bestimmten Fällen ein Verlusttransfer von der Unternehmens- auf die Unternehmerebene zugelassen (s. § 11 Abs. 4).
- c) Im internationalen Zusammenhang kann es zu Qualifikationskonflikten kommen, da insbesondere Personengesellschaften in der Unternehmensteuer als eigenständige Steuersubjekte qualifiziert werden, während das Ausland häufig eine transparente Behandlung vorsieht.

5. Abstimmung zwischen Unternehmensteuer- und Einkommensteuerbelastung

Die Vorbelastung der Gewinne auf der Unternehmensebene mit Allgemeiner und Kommunaler Unternehmensteuer erfordert eine Abstimmung mit der Einkommen- und Bürgersteuer, wenn Gewinne auf die Ebene einkommensteuerpflichtiger Beteiligter transferiert werden.

Mit Ausnahme der abzugsfähigen Entnahmen aus Personenunternehmen (§ 8) mindern Ausschüttungen und Entnahmen den unternehmensteuerpflichtigen Gewinn nicht. Verlässt der mit Unternehmensteuer vorbelastete Gewinn die Unternehmensebene, kommt es auf der Unternehmerebene zu einer Nachbelastung des ausgeschütteten bzw. entnommenen Gewinns mit Einkommensteuer und Bürgersteuer. Durch die Nachbelastung auf der Unternehmerebene werden die niedrig besteuerten Unternehmensgewinne im Ausschüttungs- und Entnahmefall dem einkommensteuerrechtlichen Belastungsniveau des Unternehmers angepasst, soweit dieses über dem der Unternehmensteuer liegt. Der Vorteil des niedrigen Unternehmensteuersatzes ist damit nur ein vorübergehender, beschränkt auf Gewinne, die im Unternehmen investiv verwendet werden.

Der Vorbelastung wird durch ermäßigte Nachbelastung im Rahmen eines einkommensteuerrechtlichen Shareholder-Relief-Verfahrens Rechnung getragen. Hierfür wird das Halbeinkünfteverfahren zu einem Teileinnahmeverfahren weiterentwickelt. Wie im heutigen Recht bedarf es keiner Aufzeichnung der konkreten unternehmensteuerrechtlichen Vorbelastung. Dass der Gewinn mit Unternehmensteuer vorbelastet wurde, wird unterstellt.

Dabei wird das Teileinnahmeverfahren so ausgestaltet, dass die Gesamtbelastung ausgeschütteter/entnommener Gewinne aus Allgemeiner und Kommunalen Unternehmensteuer und ermäßigter Einkommen- und Bürgersteuer maximal die Einkommensteuerspitzenbelastung erreicht. Bei einem Spitzensteuersatz von 42 %, der sich z.B. aus 39 % Einkommensteuergesetz und 3 % Bürgersteuer ergeben kann, beträgt die Nachbelastung 17 Punkte, wenn der Unternehmensteuersatz 25 % ausmacht. Damit ergibt sich eine Gesamtbelastung von maximal 42 %. Anders als im heutigen Halbeinkünfteverfahren, das bei der Bestimmung des Nachbelastungsfaktors die Gewerbesteuer nicht einbezieht und daher immer zu einer Mehrbelastung von Dividenden gegenüber anderweitigen Einkünften führt, wird in Zukunft eine Mehrbelastung gegenüber dem Einkommensteuerspitzensatz vermieden. Dadurch reduziert sich auch das Interesse an verdeckten Gewinnausschüttungen.

6. Einbettung

Die Neuordnung der Unternehmensbesteuerung ist umfassend angelegt und umschließt auch die Bereiche Gewinnermittlung, Umstrukturierung und Gruppenbesteuerung, zu denen Lösungen vorgestellt werden, die zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit des Steuerstandortes Deutschland beitragen. Es wird eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung vorgeschlagen, die sich von den Fesseln der Maßgeblichkeit löst und neben dem Bestandsvergleich auch die Überschussrechnung vorsieht, deren Anwendungsbereich erweitert wird, insbesondere um Erleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen zu schaffen. Mit der Verwendung der IFRS-Regelungen als „starting point“ wird die Chance auf eine EU-weite Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung gewahrt.

Im Bereich der Umstrukturierungen werden insbesondere steuerliche Hindernisse für grenzüberschreitende Umstrukturierungen beseitigt und die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes auf das Konzept der Unternehmensteuer ausgerichtet. Für die Konzernbesteuerung wird ein modernes Gruppenbesteuerungskonzept vorgeschlagen, das auf einen Gewinnabführungsvertrag verzichtet, EU-kompatibel ist und in Übereinstimmung mit dem Unternehmensteuerkonzept Personenunternehmen als Gruppenträger und Gruppenmitglieder einbezieht.

II. Besonderer Teil: Begründung der einzelnen Vorschriften

Zu §§ 1-6

Das heutige Körperschaftsteuergesetz wird durch Ausweitung auf Personenunternehmen zu einem Unternehmensteuergesetz fortentwickelt. Durch einzelne Sonderregeln wird eine Mehrbelastung von Personenunternehmen vermieden und den strukturellen Besonderheiten von Einzelunternehmen Rechnung getragen.

Anders als im geltenden KStG werden die Grundelemente des Unternehmensteuertatbestands bereits in den §§ 1-6 geregelt, um einen schnellen Überblick über die Unternehmensteuerpflicht in Abgrenzung zur Einkommensteuer und die Unternehmensteuerbelastung zu geben. Deshalb findet sich auch die Tarifnorm bereits in den ersten Paragraphen.

Zu § 1 Unternehmensteuerpflicht und Steuergegenstand

Zu Abs. 1:

Steuergegenstand der Unternehmensteuer sind Unternehmen. Subjekte der Unternehmensteuer sind nicht die Unternehmen selbst, sondern die Rechtsträger der Unternehmen. Besteuert wird die Kapitalgesellschaft, die Personengesellschaft mit ihrem Unternehmen. Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften haben – unabhängig von der Anzahl der von ihnen ausgeübten Tätigkeiten – stets nur ein Unternehmen. Der Einzelunternehmer kann dagegen grundsätzlich mehrere Unternehmen haben, diese werden aber für Zwecke der Unternehmensteuer – anders als dies heute in der Gewerbesteuer der Fall ist – zusammengefasst. Auf diese Weise erübrigt sich zum einen die Abgrenzung zwischen mehreren einzelunternehmerischen Tätigkeiten, zum anderen kommt es zu einer unmittelbaren Ergebnis-konsolidierung.

Zu Abs. 2 und 3:

Abs. 2 und 3 unterscheiden gesetzestechnisch zwischen Körperschaften und Personenunternehmen, um eine Anknüpfung von Sonderregeln zu ermöglichen, die den zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Besonderheiten von Personenunternehmen Rechnung tragen. Derartige Sonderregeln geben die Grundforderung nach Rechtsformneutralität nicht auf. Das Neutralitätspostulat kann indes nicht so weit gehen, dass rechtsformspezifische Besonderheiten, die sich auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auswirken, negiert werden. Insofern verwirklicht das Unternehmensteuergesetz durch einzelne Sonderregelungen für Personenunternehmen Rechtsformgerechtigkeit bei gleichzeitig möglichst weitreichender Neutralität. Zudem sollen Mehrbelastungen von Personenunternehmen gegenüber dem Status quo nach Möglichkeit vermieden werden.

§ 1 Abs. 2 Nr. 1 erfasst sämtliche heute körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen (d.h. insb. Kapitalgesellschaften, rechtsfähige und nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen), darunter auch – EU-rechtskonform⁶ – im Ausland gegründete Kapitalgesellschaften.

Steuerbefreite Körperschaften, insb. gemeinnützige Vereine (vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 1), und Körperschaften des öffentlichen Rechts (vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 2) fallen ebenfalls in den subjektiven Anwendungsbereich der Unternehmensteuer, sollen aber als nichtunternehmerische Körperschaften in einem eigenständigen Abschnitt des Gesetzes erfasst werden. Die Steuerbefreiungen nach den Gemeinnützigkeitsvorschriften der Abgabenordnung bleiben hiervon unberührt. Dabei ist die Besteuerung der Idealvereine und juristischen Personen des öffentlichen Rechts, deren Steuersubjekteigenschaft jetzt in § 1 Abs. 2 Nr. 2 normiert ist⁷, zu vereinheitlichen. Angesichts des strukturellen Gleichlaufs einer am Ziel der Vermeidung von Wettbewerbsvorteilen gegenüber erwerbswirtschaftlich tätigen Unternehmen ausgerichteten Besteuerung sind die terminologischen und inhaltlichen Unterschiede zu beseitigen (z.B. Vereinheitlichung der Begrifflichkeiten wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Betrieb gewerblicher Art). Die Besteuerung ist strikt am Grundsatz der Wettbewerbsneutralität auszurichten, weshalb die Steuerfreiheit der Vermögensverwaltung (§ 14 AO) zumindest für den Bereich der Vermietungstätigkeit zu überdenken ist.

§ 1 Abs. 3 regelt die Unternehmensteuerpflicht von Personenunternehmen in der Weise, dass Personenhandelsgesellschaften gemäß Nr. 1 kraft Rechtsform, d. h. unabhängig von der Art der ausgeübten Tätigkeit, unternehmensteuerpflichtig sind. Für sonstige Personengesellschaften, insbesondere Gesellschaften bürgerlichen Rechts und Partnerschaftsgesell-

⁶ Vgl. EuGH v. 5. 11. 2002 Rs. C 208/00, EuGHE 2002, I-9919 (Überseering).

⁷ Dies entspricht der Rechtsprechung des BFH, der entgegen des Wortlauts des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nicht im Betrieb gewerblicher Art, sondern in der Trägerkörperschaft das Steuersubjekt und den Steuerschuldner sieht.

schaften, gilt, dass sie mit dem gesamten Gesellschaftsgewinn der Unternehmensteuer unterliegen, wenn sie Einkünfte aus Unternehmen im Sinne des EStG-E erzielen. Einzelunternehmer und Bruchteilsgemeinschaften werden dagegen gem. Abs. 3 Nr. 3 nur insoweit zur Unternehmensteuer herangezogen, als sie unternehmerisch tätig sind. Hierunter fällt etwa die unternehmerisch tätige Erbengemeinschaft.

Die stille Gesellschaft ist ebenfalls Unternehmensteuersubjekt. Die stillen Gesellschafter werden wie Kommanditisten behandelt. Bestehen an einem Handelsgewerbe mehrere stille Beteiligungen, wird von einem einheitlichen Unternehmensteuersubjekt ausgegangen.

Unterbeteiligte werden auf dieselbe Stufe gestellt wie der Hauptbeteiligte. Sie zählen folglich als Beteiligte am Unternehmen, was z. B. für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (§ 3 Abs. 1 Nr. 2) von Bedeutung ist.

Die Einbeziehung des Einzelunternehmers in die Unternehmensteuer ermöglicht den Gleichlauf von Allgemeiner Unternehmensteuer und Kommunalen Unternehmensteuer, eröffnet auch dem Einzelunternehmer die Möglichkeit der niedrig besteuerten Thesaurierung und vermeidet den Wechsel zwischen den Regimen in den Fällen der Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen bzw. der Anwachsung (z.B. bei Tod eines Mitgesellschafters). Gleichheitsrechtlich ist es nicht vertretbar, die niedrige Thesaurierungsbelastung von der Anzahl der an einem Unternehmen beteiligten Unternehmer abhängig zu machen. Zwar bedingt die Einbeziehung des Einzelunternehmers in die Zwei-Ebenen-Besteuerung einen gewissen Sonderregelungsbedarf. Gegen die Alternative einer ermäßigt besteuerten Rücklage im Rahmen der Einkommensteuer für Einzelunternehmer spricht jedoch, dass dies zwei unabgestimmte Systeme einer Niedrigbesteuerung zur Folge gehabt hätte. Die Einbeziehung in die Unternehmensteuer soll eine strukturelle Zweigleisigkeit vermeiden.

Zu Abs. 4:

Abs. 4 konkretisiert den Umfang der Unternehmensteuer. Die Einkünfte von Körperschaften und Personenhandelsgesellschaften unterliegen kraft Rechtsform in vollem Umfang der Unternehmensteuer. Bei allen übrigen Unternehmensteuersubjekten orientiert sich der Gegenstand der Unternehmensteuer an der Definition der Einkünfte aus Unternehmen durch das Einkommensteuergesetz. Umfasst sind die bisherigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit. Dieses weit gefasste Unternehmensteuerobjekt reduziert Abgrenzungsprobleme, ermöglicht eine weitgehende Verlustverrechnung innerhalb der Unternehmensteuersphäre und bietet eine breite Bemessungsgrundlage für die Kommunale Unternehmensteuer. Werden daneben auch andere Einkünfte, insb. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitaleinkünfte erzielt, unterfallen diesen einheitlich ebenfalls dem Unternehmensteuergesetz. Durch Fortschreibung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG werden die administrativen Probleme einer Spaltung des Steuerobjekts vermieden.

Reine Vermietungstätigkeiten unterliegen dagegen grds. nicht dem Anwendungsbereich des Unternehmenssteuergesetzes. Für die Einbeziehung in die Unternehmensteuer spricht zwar, dass sich auf diese Weise Abgrenzungsprobleme des geltenden Rechts (gewerblicher Grundstückshandel, Betriebsaufspaltung) vermeiden ließen. Jedoch würden bei Einbeziehung von Vermietung und Verpachtung in großem Umfang geringfügige Einkünfte, häufig auch Verluste aus Mietobjekten, die der privaten Kapitalanlage dienen, zunächst der Unternehmensteuer unterworfen. Das Gros der Fälle müsste zur Vermeidung unbilliger Belastungsergebnisse und administrativen Mehraufwands unmittelbar wieder aus der Unternehmensteuer ausgenommen werden. Hierzu stünde zwar grundsätzlich die Kleinunternehmerregelung (§ 3 UntStG) zur Verfügung, so dass im geltenden Konzept eine Einbeziehung durchaus möglich wäre, allerdings mit der Konsequenz, dass die Ausnahme der Besteuerung als Kleinunternehmer zur Regel gemacht würde. Zudem hinge die Möglichkeit, mit der Vermietungstätigkeit in der Einkommensteuer zu verbleiben, von der Einhaltung der engen Voraussetzungen des § 3 UntStG ab (insb. höchstens 5 Gesellschafter). Zudem dürften sich mit der Einführung einer umfassenden Besteuerung von Veräußerungsgewinnen des Erwerbsvermögens in der Einkommensteuer viele Abgrenzungsprobleme des heutigen Rechts nicht mehr stellen. Zudem lässt sich eine Umqualifikation auf einfache Weise durch Gründung einer Vermietungs-KG erreichen. Noch weiter abschwächen ließen sich Konflikte der Abgrenzung zwischen Vermietungseinkünften und Einkünften aus Unternehmen durch Eröffnung einer Option zur Unternehmensteuer auch für reine Vermietungstätigkeiten.

Zu § 2 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Abs. 1 knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht für Körperschaften, Personengesellschaften und Gemeinschaften an Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. Soweit sich bei Personengesellschaften und unternehmerisch tätigen Gemeinschaften kein Sitz feststellen lässt, ist – mit den bekannten Problemen der Feststellung des Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung bei dezentraler Unternehmensstrukturen – auf die tatsächliche Geschäftsleitung im Inland abzustellen.

Für den Einzelunternehmer knüpft Abs. 2 die unbeschränkte Steuerpflicht abweichend von Abs. 1 nicht an das Unternehmen, sondern an den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt der natürlichen Person. Auf diese Weise werden Friktionen mit dem Doppelbesteuerungsrecht vermieden.

Zu § 3 Kleinunternehmer (Unternehmensteuerschwelle)

Die Allgemeine Unternehmensteuer wird durch eine Kleinunternehmerregelung flankiert. Unternehmer mit geringen Gewinnen und geringem Thesaurierungsbedarf bleiben primär der

Einkommensteuer zugeordnet, da für sie auch ein geringer Thesaurierungssteuersatz gegenüber der Belastung zum progressiven Einkommensteuertarif keinen Vorteil bedeutet. Die Kleinunternehmerregelung ermöglicht es insbesondere dem Einzelunternehmer, in der Einkommensteuer zu verbleiben und vermeidet damit den Vorwurf der künstlichen Trennung zwischen Unternehmen und Einzelunternehmer, ohne dass der Einzelunternehmer in Gänze von der Möglichkeit niedrig besteuert Thesaurierung ausgeschlossen wird. Diese Ausnahme von Unternehmen mit geringen Gewinnen aus der Unternehmensteuer verfolgt in erster Linie Vereinfachungszwecke und soll die Akzeptanz der Allgemeinen Unternehmenssteuer erhöhen. Außerdem kann die Kleinunternehmerregelung dazu genutzt werden, Anfangsverluste der Einkommensteuer zuzuordnen.

Die Einkünfte von Kleinunternehmen (nicht Kapitalgesellschaften) werden unmittelbar und anteilig den am Unternehmen Beteiligten zugerechnet und unterliegen unabhängig von Einbehaltung oder Entnahme nur der Einkommensteuer. Das Unternehmen kann jederzeit für die Allgemeine Unternehmenssteuer optieren. Wird die Kleinunternehmergrenze nachhaltig (d.h. über einen Zeitraum von 3 Jahren) überschritten, wechselt das Unternehmen obligatorisch in die Unternehmensteuer. Bei nachhaltigem Absinken der Gewinne (unternehmensteuerpflichtiger Gewinn vor Abzug transparenter Entnahmen unter 120.000 Euro) besteht ein Wahlrecht, wieder in die Einkommensteuer zurückzuwechseln.

Folge der Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung ist, dass der unternehmerische Gewinn nur der Einkommen- und Bürgersteuer unterliegt. Da der Gewinn nicht der Unternehmensteuer unterliegt, fällt folglich auch keine Kommunale Unternehmensteuer an.

Zu Abs. 1:

§ 3 Abs. 1 typisiert das Kleinunternehmen entsprechend dem Gesetzeszweck, Unternehmen mit geringen Gewinnen, für die sich aus der Anwendung des Unternehmenssteuergesetzes keine Vorteile ergeben und die aufgrund ihrer Unternehmensgröße in besonderem Maße durch die Administration der Unternehmensteuer belastet würden, in der Einkommensteuer zu belassen.

Die Begrenzung auf Einzelunternehmer und Personengesellschaften, an denen nur unbeschränkt haftende natürliche Personen beteiligt sind (Nr. 1), soll verhindern, dass die durch die Abschichtung der Unternehmens- von der Unternehmerebene bewirkte Austrocknung von Verlustzuweisungsmodellen über die Kleinunternehmerregelung unterlaufen wird. Solange Voraussetzung für die Anwendung des Einkommensteuerrechts die unbeschränkte persönliche Haftung ist, sind Regelungen zur Bekämpfung von Verlustzuweisungsmodellen wie §§ 15 a, b EStG nicht erforderlich. Allerdings ließen sich Verlustzuweisungsmodelle auch in der Einkommensteuer deutlich effektiver bekämpfen, als dies heute der Fall ist, wenn § 15a EStG streng einlagenorientiert ausgestaltet würde (d.h. Streichung der erweiterten Außenhaftung).

Die Voraussetzung, dass nicht mehr als fünf Gesellschafter beteiligt sein dürfen (Nr. 2), soll den Anwendungsbereich der in der Einkommensteuer verbleibenden Gesellschaften möglichst eng begrenzen, um den Bereich der bisherigen Mitunternehmerbesteuerung in der Einkommensteuer zu reduzieren. Dabei geht es in erster Linie darum, Publikumspersonengesellschaften, bei denen die einheitliche und gesonderte Feststellung besondere administrative Schwierigkeiten bereitet, aus der Einkommensteuer herauszuhalten. Unter diesem Aspekt wäre eine Anhebung der Zahl der Gesellschafter durchaus vertretbar. Wie eng man die Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung zieht, hängt letztlich auch davon ab, welche Funktion man ihr (neben der transparenten Entnahme) beimisst.

Die Betragsgrenze von 120.000 Euro orientiert sich am Progressionsverlauf für verheiratete Unternehmer und entspricht dem Umfang zulässiger transparenter Entnahme (§ 8). Um das Ergebnis um Einmaleffekte und Gewinnschwankungen zu schonen, muss der Gewinn des Unternehmens in drei aufeinander folgenden Veranlagungszeiträumen die Grenze von 120.000 Euro überschreiten. Bei Personengesellschaften wäre es unter dem Aspekt der Vermeidung von Mehrbelastungen nahe liegend, diese Grenze auf den einzelnen Gesellschafter anzuwenden. Mehrbelastungen werden aber bereits hinreichend durch die transparente Entnahme ausgeschlossen. Die Kleinunternehmerregelung zielt dagegen vorrangig darauf ab, kleine Unternehmen, denen der administrative Mehraufwand nicht zugemutet werden kann, von der Unternehmensteuer auszunehmen. Deshalb ist die 120.000 Euro-Grenze für Personengesellschaften unternehmensbezogen formuliert. Beim Einzelunternehmer wird auf die Summe aller Einkünfte aus Einzelunternehmen abgestellt. Da das Unternehmen in dem Zeitpunkt, in dem sich entscheidet, ob es unternehmenssteuerpflichtig wird, der Einkommensteuer unterliegt, wird der maßgebliche Unternehmensgewinn nach dem EStG ermittelt, d.h. nach den Vorschriften der Erwerbsgemeinschaft. Hieraus ergibt sich insbesondere, dass Leistungsvergütungen an die Gesellschafter und Entnahmen den Gewinn für die Ermittlung der Unternehmensschwelle nicht mindern.

Die Kleinunternehmerregelung ist nur auf Personenunternehmen anwendbar, da eine transparente Besteuerung von Kapitalgesellschaften doppelbesteuerungsrechtliche Probleme aufwerfen würde und im Übrigen auch bisher nicht vorgesehen war.

Unternehmen, die die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllen, können jederzeit zur Unternehmensteuer optieren. Hierfür kann insbesondere bei Unternehmensgründungen ein Bedürfnis bestehen, wenn das Unternehmen in der Zukunft mit größeren Gewinnen rechnet und ein Wechsel von der Einkommen- in die Unternehmensteuer vermieden werden soll.

Da die Option zur Unternehmensteuer die Steuerbelastung der einzelnen Gesellschafter unmittelbar berührt, müssen grds. alle Gesellschafter dem Antrag auf Anwendung des Unternehmensteuergesetzes zustimmen. Das Einstimmigkeitserfordernis kann gesellschaftsvertraglich abbedungen werden. Das Unternehmen muss in diesem Fall die Wirksamkeit der gesellschaftsrechtlichen Entscheidung nachweisen.

Zu Abs. 2:

Der Eintritt der Unternehmensteuerpflicht wird vom Finanzamt für die Zukunft festgestellt. Auf diese Weise soll verhindert werden, dass Unsicherheiten über die Höhe des Gewinns zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen und zu einer weitreichenden Umqualifikation führen. Sinkt das Unternehmen unter die Kleinunternehmerschwelle ab, so verbleibt es in der Unternehmensteuer, wenn nicht die am Unternehmen Beteiligten die Anwendung des Einkommensteuergesetzes beantragen. Auch hier bedarf es wegen der unmittelbaren Auswirkungen auf die persönliche Steuerschuld des Antrags aller Gesellschafter, soweit keine abweichende gesellschaftsvertragliche Regelung existiert. Um einen kurzfristigen Wechsel zwischen Einkommen- und Unternehmensteuergesetz zu verhindern, kann das Unternehmen erst nach drei Wirtschaftsjahren in die Einkommensteuer zurückwechseln. Erst nach drei Jahren lässt sich zudem beurteilen, ob der Unternehmensgewinn die 120.000 Euro-Grenze nachhaltig unterschreitet. Der Antrag kann rückwirkend für den ersten Besteuerungszeitraum, in dem der Wechsel in die Einkommensteuer möglich ist, gestellt werden.

Zu Abs. 3 und 4:

Absätze 3 und 4 regeln die Rechtsfolgen des Wechsels zwischen Einkommen- und Unternehmensteuer. Der Wechsel in und aus der Unternehmensteuer vollzieht sich nach Einbringungsgrundsätzen, d.h. steuerneutral bezüglich der stillen Reserven. Allerdings besteht entsprechend der Ansatzrechte im Umwandlungsteuerrecht ein Aufstockungswahlrecht, um etwaige noch vorhandene Verlustvorträge des Unternehmens optimal nutzen zu können. Darüber hinausgehende Verlustvorträge können weder von der Einkommen- in die Unternehmensteuer noch umgekehrt übertragen werden. Einkommensteuerrechtliche Verlustvorträge verbleiben bei Eintritt des Unternehmens in die Unternehmensteuer auf der Einkommensteuerebene und können dort weiterhin mit positiven Einkünften, insbesondere mit den (transparenten) Entnahmen, verrechnet werden.

Beim Wechsel von der Unternehmensteuer in die Einkommensteuer wird das sonstige Eigenkapital bei den Gesellschaftern zu x/x (*politisch festzulegen*) mit Einkommensteuer nachbelastet; Verlustvorträge gehen grds. unter. Allerdings können verbleibende Verlustvorträge des Unternehmens entsprechend den Beteiligungsverhältnissen gegen das sonstige Eigenkapital verrechnet werden. Die Rechtsfolgen des Ausscheidens aus der Unternehmensteuer können vermieden werden, da der Wechsel in die Einkommensteuer antragsgebunden ist.

Zu § 4 Bemessungsgrundlage

§ 4 Abs. 1 verweist zur Bestimmung des zu versteuernden Einkommens vorrangig auf die Regelungen des Unternehmensteuergesetzes (vgl. insb. Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen) und subsidiär auf das Gewinnermittlungs- und das Einkommensteuergesetz.

§ 4 Abs. 2 stellt die Verbindung zum Gesetz zur steuerlichen Gewinnermittlung her. Der unternehmensteuerpflichtige Gewinn wird nach den Vorschriften des Gewinnermittlungs-gesetzes ermittelt. Die Verlustverrechnung folgt den im EStG normierten Regelungen, wobei im EStG der Verlustvortrag wieder unbeschränkt, d.h. ohne die Einschränkungen der Mindestbesteuerung des § 10d Abs. 2 EStG, zugelassen wird.

§ 4 Abs. 3 entspricht § 7 Abs. 3 KStG, indem hier neben dem Steuerabschnitt auch die Rechtsfolgen des Wechsels zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht innerhalb eines Veranlagungszeitraums normiert sind.

Zu § 5 Unternehmensteuersatz

Der Unternehmensteuersatz sollte so gewählt sein, dass er zusammen mit der Kommunalen Unternehmensteuer bei einem durchschnittlichen Hebesatz 25% bis maximal 30% beträgt. Nur mit einer signifikanten Absenkung der Belastung unternehmerischer Gewinne wird Deutschland innerhalb der EU wieder den Anschluss finden.

Die Höhe des Unternehmensteuersatzes korrespondiert mit der Nachbelastung auf der Einkommensteuerebene. Jede Veränderung des Unternehmensteuersatzes zieht daher eine Anpassung des Nachbelastungsfaktors (§ 45 EStG-E) nach sich.

Zu § 6 Schuldner der Unternehmensteuer

Schuldner der Unternehmensteuer sind die Rechtsträger der Unternehmen, nicht die am Unternehmen Beteiligten. Dies gilt im Hinblick auf die von BFH vom 18. 5. 2004⁸ anerkannte Steuerrechts- und Parteifähigkeit auch für die Bruchteilsgemeinschaft. Die Inanspruchnahme der Gesellschafter/Gemeinschaftler richtet sich ausschließlich nach den zivilrechtlichen Haftungsvorschriften i. V. m. § 191 Abs. 4 AO.

Zu §§ 7-16

Der zweite Abschnitt enthält Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die das Gesetz zur steuerlichen Gewinnermittlung ergänzen und diesem vorgehen.

⁸ BFH IX R 83/00, BStBl. II 2004, 898, 899 f.; und BStBl. II 2004, 929, 930 f.; zur Erbengemeinschaft in Bezug auf die Grundsteuer: BFH/NV 2005, 73 f..

Zu § 7 Ermittlung des Gewinns

Zu Abs. 1:

Das Unternehmensteuergesetz enthält keine Vorgaben für die Methode der Gewinnermittlung. Der Gewinn kann entweder durch Betriebsvermögensvergleich oder vereinfachte Gewinnermittlung (§ 39 ff des Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung) ermittelt werden.

Zu Abs. 2:

Zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung mit Unternehmensteuer bleiben – wie im heutigen Recht (§ 8b Abs. 1 und 2 KStG) – Einnahmen aus der Beteiligung an anderen unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen (insb. Ausschüttungen, Veräußerungs- und Liquidationsgewinne) außer Ansatz. Übernommen wurde auch § 8b Abs. 5 KStG. Zwar schränkt das pauschale Abzugsverbot die Geltung des objektiven Nettoprinzips ein. Im Hinblick darauf, dass die Einnahmen nur deshalb von der Unternehmensteuer freigestellt werden, weil sie bereits unternehmensteuerrechtlich vorbelastet sind, müsste der Aufwand grds. voll zum Abzug zugelassen werden. Eine derartige Regelung müsste aber auch auf grenzüberschreitende Beteiligungen angewendet werden. Aufwand wäre in Deutschland abzugsfähig, obwohl die Besteuerung des Gewinns der Tochtergesellschaft in einem anderen Staat stattgefunden hat. Solange hier keine Lösung gefunden ist, die sowohl europarechtskonform ist, als auch den berechtigten Aufkommensinteressen der Mitgliedstaaten Rechnung trägt, muss an § 8b Abs. 5 KStG festgehalten werden. Das pauschalierte Abzugsverbot vermeidet Zuordnungsprobleme. Eine dem bisherigen § 8 b Abs. 4 KStG entsprechende Regelung muss in Zusammenhang mit dem Umwandlungssteuergesetz geschaffen werden.

Zu Abs. 3:

Eine Veräußerung der Beteiligung an einem Einzelunternehmen ist begrifflich nicht möglich. Deshalb enthält Abs. 3 eine Sonderregelung für die Veräußerung von Einzelunternehmen. Auf Unternehmensebene wird die Veräußerung des Unternehmens oder von Teilen des Unternehmens als Veräußerung der einzelnen Wirtschaftsgüter besteuert. Soweit nur Teile des Einzelunternehmens veräußert werden und der Gewinn nicht entnommen wird, kann er zum Unternehmensteuersatz thesauriert werden. Bei Veräußerung des gesamten Einzelunternehmens gilt der Gewinn dagegen automatisch als entnommen mit der Folge der Nachversteuerung, da mit der Unternehmensveräußerung die unternehmerische Tätigkeit beendet wird. Insofern ist die Nachversteuerung sachgerecht. Nicht sachgerecht ist die einkommensteuerrechtliche Nachbelastung, wenn der Veräußerungserlös zur Anschaffung einer Beteiligung an einem anderen Unternehmen verwendet wird. Für diesen Fall erklärt Abs. 3 Satz 3 die Regeln des § 16 des Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung für die steuerneutrale Übertragung auf die Anschaffungskosten der Beteiligung an einem anderen Unternehmen für anwendbar. Alternativ kann das Einzelunternehmen zur Vermeidung der Nachversteuerung zuvor in eine GmbH & Co. KG eingebracht werden.

Zu Abs. 4:

Abs. 4 entspricht dem heutigen § 8 Abs. 3 KStG und stellt klar, dass die Gewinnverwendung den Gewinn grundsätzlich nicht mindert. Eine wichtige Ausnahme gilt für Entnahmen aus Personenunternehmen bis zur Höhe von 120.000 Euro pro Beteiligtem.

An Gesellschafter gezahlte Leistungsvergütungen mindern dagegen wie schon heute bei Kapitalgesellschaften – in Zukunft auch bei Personengesellschaften – das steuerliche Unternehmensergebnis. Ebenso können Personengesellschaften in Zukunft auch mit steuerlicher Wirkung Pensionsrückstellungen bilden.

Zu § 8 Entnahmen natürlicher Personen aus Personenunternehmen

Während in der oberen Proportionalzone aufgrund der Abstimmung von unternehmensteuerrechtlicher Vorbelastung und Nachbelastungsfaktor Mehrbelastungen exakt vermieden werden, muss die unternehmensteuerliche Vorbelastung für Beteiligte im Anwendungsbereich der Progressionszone beseitigt werden, um eine Belastung des steuerfreien Existenzminimums und Mehrbelastungen gegenüber anderen Einkünften zu vermeiden. Diesem Zweck dient die in § 8 geregelte Möglichkeit transparenter Entnahme. Die Entlastung von der Unternehmensteuer zur Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse der Unternehmer stellt zwar eine Ausnahme von dem Grundsatz abschließender Besteuerung auf Unternehmensebene dar, ist aber unverzichtbarer Systembestandteil. Vor dem Hintergrund eines weiten Unternehmensbegriffs muss davon ausgegangen werden, dass auch bei einer auf 25 % bis 30 % abgesenkten Unternehmensteuer eine große Gruppe von Unternehmern nach ihrem individuellen Einkommensteuersatz geringer belastet wird.

Zudem vermeidet das Verfahren der transparenten Entnahme Abgrenzungstreitigkeiten, da die Differenzierung zwischen Leistungsvergütung und Entnahmen insofern entbehrlich wird. Insbesondere macht es beim Einzelunternehmer die Anerkennung fiktiver Vergütungen obsolet. Der Einzelunternehmer kann Gewinne in Höhe von 120.000 Euro bis zum Erreichen der oberen Proportionalzone transparent entnehmen. Gewinne über 120.000 Euro durchlaufen zwar die unternehmensteuerliche Vorbelastung und einkommensteuerliche Nachbelastung, die Belastung gleicht aber der der Einkommensteuer in der oberen Proportionalzone.

Zu Abs. 1:

Entnahmen des laufenden steuerpflichtigen Gewinns von Personenunternehmen sind auf der Unternehmensebene wie Betriebsausgaben abzugsfähig, soweit die Entnahme durch eine unmittelbar am Unternehmen beteiligte natürliche Person getätigt wird und hierdurch auf

Unternehmensebene kein Verlust entsteht. Bei der natürlichen Person werden Entnahmen, die den unternehmensteuerpflichtigen Gewinn gemindert haben, voll als Einkünfte aus Unternehmen besteuert.

Der Abzug ist der Höhe nach auf den laufenden steuerpflichtigen Gewinn beschränkt, um eine vollständige Eigenkapitalgliederung zu vermeiden, die andernfalls erforderlich wäre, um die Vorbelastung von in früheren Jahren gebildeten Rücklagen feststellen zu können.

Das Bedürfnis einer Entlastung von der Unternehmensteuer besteht nur für natürliche Personen als Gesellschafter, da nur in diesen Fällen eine Anpassung an die progressive Besteuerung auf der Gesellschafterebene erforderlich ist. Deshalb greift die transparente Entnahmebesteuerung nicht ein, wenn der Empfänger ein anderes unternehmensteuerpflichtiges Unternehmen ist. Insofern findet § 7 Abs. 2 (entspricht § 8b Abs. 1 KStG) Anwendung.

Zu Abs. 2:

Abs. 2 begrenzt den Abzug pro Person auf 120.000 Euro pro Kalenderjahr. Bei Beteiligung an mehreren Unternehmen kann der Abzug nur einmal geltend gemacht werden. Die Abzugsfähigkeit der Entnahme ist darüber hinaus begrenzt auf den Gewinnanteil des Gesellschafters.

Zur vollen Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse des Unternehmers wäre es wünschenswert, Entnahmen nur begrenzt durch den laufenden Unternehmensgewinn generell zum Abzug zuzulassen. Dies würde aber zu schwer prognostizierbaren Aufkommensverschiebungen zwischen Kommunalen Unternehmensteuer und Bürgersteuer führen. Aus diesem Grund wird der Abzug begrenzt. Wird die Grenze in typisierender Weise an den Beginn der oberen Proportionalzone gekoppelt, ergeben sich hieraus für den Unternehmer im Regelfall keine Nachteile, da ab einer bestimmten Entnahmehöhe die Belastung nur durch Einkommen- und Bürgersteuer der Belastung durch Unternehmensteuer und ermäßigter Einkommensteuer entspricht, soweit diese Gesamtbelastung am Einkommensteuerspitzenatz ausgerichtet wird. Für die Grenze von 120.000 Euro spricht die Nähe zum Ende der Progressionszone im Fall der Zusammenveranlagung. In diesem Fall endet der Progressionsbereich bei 110.000 Euro, und unter Berücksichtigung pauschalierter Abzugsbeträge in Höhe von 10.000 Euro ergibt sich der Betrag von 120.000 Euro als pauschalierte Größe.

Der Abzug von 120.000 Euro p.a. wird unabhängig von der Anzahl der Beteiligungen nur einmal pro Person gewährt. Dies ist insofern sachgerecht, als die personenbezogene Gewährung ausreicht, um eine Entlastung im Progressivbereich herzustellen. Der durch die personenbezogene Gewährung des Abzugs bedingte administrative Aufwand ist durch die Begrenzung von Aufkommensverschiebungen für Zwecke der Kommunalsteuern gerechtfertigt. Eine zusätzliche Beteiligungsgrenze ist dagegen nicht zu rechtfertigen, da die individuel-

le Leistungsfähigkeit und das Bedürfnis nach Entlastung im Progressionsbereich nicht in Zusammenhang mit der Beteiligungshöhe steht und sich auch nicht typisieren lässt.

Zu Abs. 3:

Ob das Unternehmen die Entnahme zum Abzug bringen kann, entscheidet der einzelne Gesellschafter durch Vorlage einer von seinem Wohnsitzfinanzamt ausgestellten Entnahmebescheinigung. Die Entnahmebescheinigung ermöglicht die Kontrolle der 120.000 Euro Grenze. Ist eine natürliche Person an mehreren Personenunternehmen beteiligt und soll der abzugsfähige Entnahmebetrag aufgeteilt werden, muss der Gesellschafter bei seinem Wohnsitzfinanzamt entsprechende Bescheinigungen beantragen.

Zu Abs. 4:

Die Regelung soll vermeiden, dass die Bescheinigung nach § 15 Abs. 4 nachträglich geändert werden muss, falls sich später herausstellt, dass die als abzugsfähig behandelten Entnahmen den Gewinn des Wirtschaftsjahrs übersteigen. Mögliches Gestaltungspotential erscheint angesichts des geringen Betrags von 120.000 Euro hinnehmbar.

Zu § 9 Verdeckte Gewinnausschüttung

Das Unternehmensteuergesetz verzichtet auf eine Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, um der Rechtsprechung die Möglichkeit zur Anpassung der Definition an sich ändernde Sachverhalte offen zu halten.

Die transparente Entnahme verhindert für die Mehrzahl der Fälle, dass der Konfliktstoff der verdeckten Gewinnausschüttung auch auf Personenunternehmen übertragen wird. Solange nicht mehr als 120.000 Euro Gewinn von der Unternehmensebene auf die Ebene der Beteiligten transferiert wird, bedarf es keiner Abgrenzung. Unter diesem Aspekt wäre es wünschenswert gewesen, die transparente Entnahme auch auf Körperschaften auszudehnen. Dies hätte aber aufgrund der bestehenden doppelbesteuerungsrechtlichen Bindungen im Fall von Kapitalgesellschaften mit ausländischen Anteilseignern erhebliche Aufkommensverluste nach sich gezogen, da der Besteuerungsanspruch durch Art. 10 OECD-MA auf die Erhebung der Kapitalertragsteuer in Höhe von i. d. R. 15% beschränkt gewesen wäre.

Statt dessen normiert § 9 sowohl für Personenunternehmen als auch für Körperschaften zur Entlastung der Abgrenzung zwischen Leistungsvergütungen und verdeckten Gewinnausschüttungen Nichtaufgriffsgrenzen für die in der Praxis wichtigsten Fälle des Geschäftsführergehalts und der Pensionsrückstellung. Innerhalb dieser Grenzen bedarf es keiner weiteren Prüfung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Höhere Vergütungen sind abzugsfähig, soweit es sich nicht um verdeckte Gewinnverwendung handelt.

Zu Abs. 1:

Abs. 1 behandelt Vergütungen für Gesellschafter-Geschäftsführer, zu denen neben dem laufenden Gehalt Gewinn- und Umsatzantiemen sowie Nebenleistungen gehören. Die Entwicklung von Kriterien einer „angemessenen Gesamtausstattung“ ist schwierig, da der „Wert“ jedes Geschäftsführers für das Unternehmen unterschiedlich und daher jeder Einzelfall anders gelagert sein kann. Die Rechtsprechung und Praxis versuchen, durch „Indizien“ (z.B. für Gewinnantiemen: 25 % des Gesamtgehalts, max. 50 % des Gewinns der Gesellschaft; faktisches Verbot der Umsatzantieme) und Gehaltsstrukturuntersuchungen zu angemessenen Lösungen zu kommen. Die Vielzahl der Gerichtsentscheidungen zu diesem Thema zeigt jedoch, dass diese Konzepte nicht die erhofften streitvermeidenden Wirkungen haben.

Andererseits ist das Risiko von Steuerausfällen gering, da das Gehalt sowie die Gehaltsbestandteile auf Ebene des Gesellschafters der Lohnsteuer unterliegen, so dass unabhängig davon eine Besteuerung erfolgt, gleichgültig ob die Leistung an den Gesellschafter als (verdeckte) Gewinnausschüttung oder als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eingeordnet wird. Der gegenwärtige und der in der Zukunft zu erwartende Belastungsunterschied lässt es als hinnehmbar erscheinen, nicht mehr zwischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und verdeckter Gewinnausschüttung zu differenzieren, sondern die Vergütungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer steuerlich hinzunehmen, unabhängig davon, ob er beherrschender Gesellschafter ist oder nicht.

Um jedoch die Auswirkungen möglicher Gestaltungen zu begrenzen, ist ein großzügig bemessener Höchstbetrag vorgesehen. Der Höchstbetrag ist dynamisch gestaltet, indem auf die Beitragsbemessungsgrundlage in der gesetzlichen Rentenversicherung Bezug genommen wird; die gleiche Bezugsgröße wird auch in Abs. 2 verwendet. Der Höchstbetrag für Vergütungen für Gesellschafter-Geschäftsführer, für den keine Prüfung mehr erfolgen soll, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, beträgt demnach für das Jahr 2005 monatlich 26.000 Euro, jährlich 312.000 Euro. Da für die Leistungen des Abs. 1 (nicht aber für die Pensionsrückstellungen nach Abs. 2) die Zuflussfiktion des Abs. 3 gilt, konnte ein höherer Höchstbetrag als bei Pensionszusagen gewählt werden. Auf Grund der Zuflussfiktion ist eine zeitnahe Besteuerung sichergestellt.

Die Regelung gilt für alle Ansprüche im sachlichen Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis mit Ausnahme der Pensionszusagen, für die die Sonderregelung des Abs. 2 gilt. Es muss sich nicht um Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis im strengen Sinne handeln. Erfasst werden auch gesellschaftsrechtlich veranlasste Leistungen anlässlich eines Arbeitsverhältnisses.

Voraussetzung für die Anwendung der Regelung ist, dass sichergestellt ist, dass diese Vergütungen der Lohnsteuer unterliegen. Insoweit wären Anpassungen bei § 19 EStG und §§ 38 ff EStG erforderlich.

Die Ersetzung der Einkünfte aus verdeckter Gewinnausschüttung durch Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis kann bei international tätigen Arbeitnehmern in Sondersituationen zu Steuerausfällen führen. Ein solcher Sonderfall liegt in DBA-Fällen etwa vor, wenn ein Arbeitnehmer eines inländischen Arbeitgebers nicht im Inland ansässig ist und nur im Ausland, aber im Interesse einer inländischen Betriebsstätte, tätig ist. Dann mindert der Lohn den Gewinn der inländischen Betriebsstätte, während die Bundesrepublik kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit hat. Der Höchstbetrag für die Anwendung der pauschalierenden Regelung begrenzt auch insoweit die Auswirkungen von Gestaltungen.

Wesentliche Verschiebungen in der Finanzausstattung der Gemeinden dürften nicht eintreten, wenn diese auch an der Lohnsteuer beteiligt werden.

Zu Abs. 2:

Die Frage, ob und in welcher Höhe eine Pensionsrückstellung im Rahmen einer Pensionszusage für Gesellschafter-Geschäftsführer gebildet werden können, hat sich zu einer Spezialmaterie entwickelt, die zu den am meisten diskutierten Einzelproblemen des Körperschaftsteuerrechts gehört. Neben der allgemeinen Frage der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung (die sich nach dem inneren oder dem äußeren Betriebsvergleich richtet), sind Faktoren wie Qualifikation des Geschäftsführers und Ertragslage des Unternehmens zu berücksichtigen. Zusätzlich hat die Rechtsprechung Indizien wie „Überversorgung“, „Erdienbarkeit der Pensionszusage“ und „Finanzierbarkeit der Pensionszusage“ entwickelt.

Besteht bei Pensionszusagen für Gesellschafter-Geschäftsführer das Problem darin, dass eine steuerlich nicht belastete Thesaurierung von Gewinnanteilen auf der Ebene der Kapitalgesellschaft möglich ist, sollte die Lösung darin bestehen, diesen Vorteil auf ein akzeptables und angemessenes Maß zu begrenzen. Dazu ist das Maß einer angemessenen Pensionszusage für den Gesellschafter-Geschäftsführer zu definieren. Pensionszusagen, die sich im Rahmen dieser Regelung halten, sollten ohne weitere Prüfung einer etwaigen gesellschaftsrechtlichen Veranlassung dem Grunde und der Höhe nach steuerlich anerkannt werden.

Abgestellt wird auf „Vermögensminderungen“; damit werden sowohl Zuführungen zu Pensionsrückstellungen als auch spätere Pensionsauszahlungen, soweit sie nicht gegen die Rückstellung zu verrechnen sind, erfasst.

Als Rahmen, innerhalb dessen die Pensionszusage steuerlich anzuerkennen ist, bietet sich die Regelung der gesetzlichen Rentenversicherung an. Das bedeutet, dass eine Pensionszusage (einschließlich Witwen- und Waisenversorgung), die nach Art und Höhe der gesetzlichen Rentenversicherung entspricht, steuerlich anzuerkennen ist. Hinsichtlich der Höhe einer zulässigen Pensionszusage kann die Regelung nicht schlechthin an die Höhe der gesetzlichen Beitragsbemessungsgrundlage gebunden werden. Vielmehr sollte insoweit ein

Multiplikator akzeptiert werden. Vorgeschlagen wird das Dreifache der Bemessungsgrundlage der gesetzlichen Rentenversicherung.

Zu Abs. 3:

Eine besondere Regelung ist erforderlich für die Fälle, in denen Leistungen an einen Gesellschafter in einer Rückstellung berücksichtigt werden. Dies gilt insbesondere, aber nicht nur, wenn durch die Regelung in Abs. 1 Leistungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer aus dem Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung ausgeklammert werden, aber auch für andere Fallgruppen der verdeckten Gewinnausschüttung. Da der Lohnsteuerabzug erst bei Zufluss eingreift, würde ein Verzicht auf eine Angemessenheitsprüfung bei Vergütungen in Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Gefahr enthalten, dass erhebliche Beträge auf der Ebene der Kapitalgesellschaft steuerlich unbelastet thesauriert werden können. Als Lösung wird vorgeschlagen, den Rückstellungsbetrag nach einem Wirtschaftsjahr nach Bildung der Rückstellung als zugeflossen und der Körperschaft als Fremdkapital überlassen zu behandeln. Voraussetzung ist hierfür jedoch, dass die Auszahlung nicht wegen rechtlicher (Zahlungsverbot in der Insolvenz) oder tatsächlicher Unmöglichkeit (Mangel an Zahlungsmitteln) unterblieben ist. Diese Einschränkung entspricht der bisher geltenden Rechtslage bei der Frage der tatsächlichen Durchführung eines Vertrags. Zur Klarstellung wird geregelt, dass die Bestimmung nicht eingreift, wenn der Rückstellungsbetrag bereits vorher in ein Darlehen umgewandelt wird; auch dies hat einen Zufluss beim Gesellschafter zur Folge.

Aus systematischer Sicht könnte die Regelung auch in §§ 11 oder 38/38a EStG integriert werden.

Zu § 10 Finanzierungsaufwand

Zwar reduziert eine deutliche Absenkung der Belastung unternehmerischer Gewinne in Deutschland den Anreiz für Gewinnverlagerungen über Finanzierungsgestaltungen ins Ausland. Gleichwohl bedarf es weiterhin einer Begrenzung von Finanzierungsgestaltungen. Nach der Rechtssache Lankhorst-Hohorst⁹ kann die Regelung nicht auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt werden, so dass die Anwendung auf das Inland beibehalten werden muss.

Die aktuelle Diskussion um die Hinzurechnung von Zinsen bei der Gewerbesteuer zeigt, wie notwendig eine strukturelle Reform des Unternehmensteuerrechts weiterhin ist. Indes be-

⁹ EuGH v. 12. 12. 2002 Rs. C 324/00, EuGHE 2002, I-1179 (Lankhorst-Hohorst).

gründet das berechtigte Interesse der Gemeinden an einer Sicherung des kommunalen Steueraufkommens keine Notwendigkeit, an der Gewerbesteuer heutiger Prägung festzuhalten, schon gar nicht die ertragsunabhängigen Elemente noch weiter auszubauen, zumal alle Steuergläubiger auf stetige Steuereinnahmen angewiesen sind.

In erster Linie werden die Kommunen zur Verstetigung ihrer Einnahmen am Lohnsteueraufkommen beteiligt. Zusätzlich macht die Kommission Steuergesetzbuch im Rahmen des Unternehmensteuergesetzes einen pragmatischen Vorschlag zur Neuregelung der Gesellschafterfremdfinanzierung, mit dem die Interessen der Steuerpflichtigen sowie diejenigen des Fiskus angemessen ausgeglichen werden; zugleich wird das Ziel der Vereinfachung durch eine konsequente Gleichschaltung der Bemessungsgrundlagen von Allgemeiner und Kommunalen Unternehmensteuer erreicht. Der Vorschlag ersetzt nicht nur § 8a KStG, sondern auch die streitanfällige Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen gem. § 8 Nr. 1 GewStG.

Anteilseignern von Kapital- oder Personengesellschaften steht es grundsätzlich frei, ihrer Gesellschaft Finanzmittel in Form von Eigen- oder Fremdkapital zu überlassen. Diese Freiheit der Finanzierung bedeutet allerdings noch keine Finanzierungsneutralität: So ergeben sich wesentliche Besteuerungsunterschiede, je nachdem, ob die erwirtschafteten Ergebnisse in Form von Gewinnen oder als Zinsen an die Gesellschafter weitergegeben werden. Mit der Finanzierung durch Fremdkapital kann die Bemessungsgrundlage der Unternehmensbesteuerung ausgehöhlt werden, wenn der Abzug von Fremdkapitalzinsen das Betriebsergebnis schmälert. Die Attraktivität der Gesellschafter-Fremdfinanzierung wird durch eine niedrige Zinsbesteuerung im Ausland noch vergrößert; es besteht ein hoher Anreiz, Unternehmensgewinne in Form von Zinseinkünften aus Deutschland herauszuleiten.

Der Gesetzgeber ist gefordert, das inländische Besteuerungssubstrat zu sichern. An § 8a KStG kann sich eine Neuregelung allerdings nicht orientieren: Die Vorschrift ist völlig verunglückt, wie die Fülle der durch sie ausgelösten Zweifelsfragen zeigt. BMF-Schreiben, die dazu ergangen sind, haben sich vom Gesetzeswortlaut gelöst und eigene Wege beschritten, weil das Gesetz nur auf diese Weise halbwegs handhabbar gemacht werden konnte.

Die neue Regelung im Reformvorschlag der Kommission Steuergesetzbuch soll einer Aushöhung der unternehmensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage entgegenreten, indem der Abzug von Fremdkapitalzinsen ab einer unangemessenen Höhe im aktuellen Geschäftsjahr ausgesetzt wird. Dadurch wird die Bemessungsgrundlage der Unternehmensteuer inklusive der kommunalen Besteuerung in einer bestimmten Höhe erhalten. Gewinne können nicht mehr vollständig als Zinsaufwand mit steuerlicher Wirkung in das Ausland transferiert werden. Der Abzug der Schuldzinsen jenseits der Angemessenheit wird jedoch lediglich zeitlich gestreckt; er kann in nachfolgenden Perioden nachgeholt werden. Die damit verbundenen fiskalisch motivierten Abstriche vom Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sind tragbar, da der Zinsabzug nicht aufgehoben, sondern nur aufgeschoben wird. Daneben sorgt der hohe Freibetrag für Vergütungen mit Zinsabzug dafür, dass die Belange

mittelständischer Betriebe ausreichend berücksichtigt werden. Denkbar ist zudem, dass die Vorschrift zeitlich befristet wird. Sollte eine Überprüfung ergeben, dass aufgrund der angestrebten signifikanten Absenkung der Unternehmensteuerbelastung der Anreiz für eine Substratverlagerung via Finanzierungsgestaltungen abnimmt, würde die Maßnahme entbehrlich und könnte aufgehoben werden. Der Vorschlag zielt insbesondere darauf ab, den Kommunen den Übergang von der Gewerbesteuer mit ihren ertragsunabhängigen Elementen zu erleichtern.

Die Erfahrungen mit § 8a KStG belegen, dass die Abgrenzung zwischen Gesellschafter-Fremdfinanzierung und anderen Fremdmitteln weithin willkürlich ist und unlösbare administrative Probleme aufwirft. Die Vorschrift verzichtet deshalb auf diese Unterscheidung. Dem Abzugsverbot werden alle Vergütungen für Fremdkapital unterworfen. Durch das temporäre Abzugsverbot wird eine Bemessungsgrundlage garantiert, deren Höhe vom Gewinn und der Höhe der Zinsen abhängt. Aus europarechtlichen Gründen kann die Vorschrift nicht isoliert auf Auslandssachverhalte angewendet werden, sondern gilt auch für den reinen Inlands-sachverhalt.

§ 10 begründet – anders als § 8 Nr. 1 GewStG - *kein Betriebsausgabenabzugsverbot*. Ist der Ausgangsbetrag (Gewinn zuzüglich Schuldzinsen) null oder negativ, können die Schuldzinsen nicht abgezogen, sondern nur nach Absatz 2 vorgetragen werden. Damit wird erreicht, dass dem objektiven Nettoprinzip über die Gesamtperioden Rechnung getragen wird und zugleich der ökonomische Anreiz entsteht, Zinsaufwand im Inland auch entsprechende Wertschöpfung entgegenzustellen. So verbessern sich die Rahmenbedingungen für Investitionen und wirtschaftliches Wachstum. Eine Substanzbesteuerung kann vermieden werden. Der Freibetrag von 1 Mio. Euro, innerhalb dessen Finanzierungsaufwand sofort voll abzugsfähig ist, verhindert Mehrbelastungen kleinerer und mittlerer Unternehmen.

Zu § 11 Verluste

Da die Unternehmensteuer zwischen Unternehmens- und Unternehmerebene trennt, können Unternehmensverluste grundsätzlich nur innerhalb der Unternehmensteuer mit positiven Einkünften desselben Unternehmensteuersubjekts verrechnet werden. Eine Verrechnung mit Einkünften der Beteiligten widerspricht der Systematik der Unternehmensteuer.

Deshalb muss die Verlustnutzung primär durch großzügige Verlustverrechnungsmöglichkeiten auf der Unternehmensebene, und zwar auch zwischen unterschiedlichen Unternehmen sichergestellt werden.

- Diesem Zweck dient insbesondere eine moderne Gruppenbesteuerung, in die auch Personenunternehmen als Gruppenmitglieder und Gruppenträger zu integrieren sind. Auf einen Gewinnabführungsvertrag ist zu verzichten.

- Die Verlustverrechnung zwischen unabhängigen Unternehmen, die ein Joint Venture bilden, wird durch eine der Mehrmütterorganschaft entsprechende Regelung sichergestellt.

In drei eng umgrenzten Bereichen wird darüber hinaus eine Verrechnung von unternehmerischen Verlusten mit positiven einkommensteuerpflichtigen Einkünften zugelassen:

- Anlaufverluste neu gegründeter Unternehmen;
- Liquidationsverluste;
- Laufende Verluste, die wirtschaftlich durch den Beteiligten getragen werden.

Der Verrechnung von Anlaufverlusten dient die Kleinunternehmerregelung (§ 3). Die Einkünfte neu gegründeter Personenunternehmen unterliegen so lange der Einkommensteuer, bis das Unternehmen nachhaltig einen Gewinn von 120.000 Euro p.a. (Durchschnittsbetrachtung über einen Zeitraum von drei Jahren) überschreitet. Damit können insbesondere in der Gründungsphase Verluste voll mit anderweitigen einkommensteuerpflichtigen Einkünften, etwa aus nichtselbständiger Arbeit, verrechnet werden. Da Kapitalgesellschaften von der Kleinunternehmerregelung, die zu einer volltransparenten Besteuerung führt, ausgenommen sind, bleibt es hier bei der bestehenden Rechtslage, dass Anlaufverluste nur mit zukünftigen Unternehmensgewinnen verrechnet werden können. Allerdings führt der Verzicht auf eine Mindestbesteuerung zu einer deutlich schnelleren Verlustverrechnung als derzeit.

Spätestens wirkt sich der Verlust im Fall der Liquidation des Unternehmens auf der Einkommensteuerebene aus. Dies entspricht der heutigen Rechtslage (§ 17 Abs. 4 EStG). Abweichend zum geltenden Recht wird dabei aber auf den Beginn der Liquidation abgestellt.

Von dem Grundsatz, dass laufende Verluste des Unternehmens nur auf Unternehmensebene verrechnet werden können und sich erst im Zeitpunkt der Liquidation auf der Einkommensteuerebene auswirken, wird in § 11 Abs. 4 eine eng umgrenzte Ausnahme zugelassen, wenn der Unternehmer für Verbindlichkeiten des Unternehmens in Anspruch genommen wird. Maßgeblich ist, dass der Unternehmer unmittelbar wirtschaftlich belastet ist.

Zu Abs. 1-3:

Abs. 1 normiert den Grundsatz, dass Unternehmensverluste nur mit Gewinnen desselben Unternehmens verrechnet werden können. Eine unternehmensübergreifende Verrechnung wird durch die Gruppenbesteuerung und die Mehrmütterregelung ermöglicht.

Abs. 2 und 3 regeln Verlustvor- und -rücktrag entsprechend den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften. Die Beschränkung des Verlustvortrags durch die sog. Mindestbesteuerung wird aufgehoben.

Zu Abs. 4:

Abs. 4 enthält für Körperschaften und Personengesellschaften/-gemeinschaften eine Ausnahme von Abs. 1, indem eine Verrechnung von Unternehmensverlusten mit Einkünften der am Unternehmen Beteiligten zugelassen wird, wenn ein am Unternehmen Beteiligter auf Verbindlichkeiten des Unternehmens an einen Dritten leistet. In diesem Fall ist der Minderung der Leistungsfähigkeit des Unternehmensbeteiligten Rechnung zu tragen. Dabei sollen grds. nur solche Fälle erfasst werden, in denen der Inanspruchgenommene keinen Rückgriffsanspruch gegen die Gesellschaft oder seine Mitgesellschafter realisieren kann. Deshalb wird die Verlustübertragung auf Leistungen zur Abwehr der Insolvenz des Unternehmens beschränkt. Dieses Tatbestandsmerkmal wird entsprechend der früheren Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne (§ 3 Nr. 66 EStG) von der Rechtsprechung konkretisiert werden müssen. Weniger streitanfällig wäre es, die Verrechnung stets zuzulassen, wenn ein Gesellschafter für Gesellschaftsschulden persönlich in Anspruch genommen wird. Eine derartige Regelung birgt aber die Gefahr, dass Verluste in großem Stil auf die Einkommensteuerebene gezogen werden, indem nicht mehr die Gesellschaft selbst, sondern die Gesellschafter auf Gesellschaftsschulden zahlen. Durch die Voraussetzung der Insolvenzabwendung wird sichergestellt, dass der Verlusttransfer auf die Fälle beschränkt ist, in denen die Leistung auf äußerem Zwang beruht, so dass Gestaltungen weitgehend unterbleiben werden. Eine weitergehende Verrechnung unternehmerischer Verluste mit einkommensteuerpflichtigen Einkünften wäre zwar regelungstechnisch denkbar. Gegen eine solche Regelung spricht aber zum einen die Systematik der Unternehmensteuer: Eine Verrechnung von Verlusten aus der niedrig besteuerten Unternehmensebene mit progressiv besteuerten einkommensteuerpflichtigen Einkünften durchbricht die Symmetrie der Besteuerung von Gewinnen und Verlusten. Zum anderen ist eine weitergehende Verlustverrechnung, wenn sie zugleich auf die Fälle wirtschaftlicher Verlusttragung begrenzt werden soll, nur um den Preis komplizierter Regelungen in Anlehnung an § 15a EStG auf Unternehmensteuerebene möglich.

Sind die Voraussetzungen für die Verlustübertragung erfüllt, kann der Gesellschafter die erbrachten Leistungen in voller Höhe von der Einkommensteuer abziehen. Die Gesellschaft hat in gleicher Höhe eine Einnahme anzusetzen. Die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöhen sich nicht. Nimmt der Gesellschafter später bei der Gesellschaft oder einem Mitgesellschafter Rückgriff, sind die Ausgleichszahlungen als voll steuerpflichtige Einkünfte aus Unternehmen der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Die Regelung gilt rechtsformunabhängig sowohl für Körperschaften (vgl. insb. den Fall des persönlich bürgenden GmbH-Gesellschafters) als auch für Personengesellschaften/Gemeinschaften.

Abs. 5:

Da Einzelunternehmer keine Rückgriffsmöglichkeiten haben und deshalb bei Zahlung auf eine Schuld des Unternehmens immer endgültig persönlich belastet sind, erlaubt Abs. 5 abweichend von Abs. 4 bis zur Höhe der geleisteten Einlagen die Verrechnung unternehmerischer Verluste in der Einkommensteuer. Mit der Beschränkung auf geleistete Einlagen wird sichergestellt, dass Verluste nur insoweit verrechenbar sind, als es zu einem Vermögensabgang aus dem Privatvermögen gekommen ist.

Zu § 12 Verluste bei Beteiligungswechsel

Grundsätzlich müssen Verluste solange nutzbar sein, bis das Unternehmen erlischt. Dabei ist auch bei Veräußerung sämtlicher Anteile weiterhin von der Identität des Unternehmens auszugehen. Eine Ausnahme ist nur für die missbräuchliche Übertragung von Verlustmänteln gerechtfertigt, bei der es nicht um den Erwerb des Unternehmens, sondern nur um den Erwerb des Verlusts und die hiermit verbundenen Möglichkeiten der Steuerminderung geht.

§ 12 ersetzt § 8 Abs. 4 KStG. Die Regelung basiert auf der Überlegung, dass ein Missbrauch nur dann vorliegt, wenn der Kaufpreis im Wesentlichen durch den Verlustvortrag bestimmt ist und nicht zumindest auch auf vorhandene stille Reserven entfällt. In diesem Fall ist der Erwerb der Beteiligung durch den wirtschaftlichen Wert der Verluste geprägt. Die Regelung kommt nur bei einem wesentlichen Beteiligungswechsel von mindestens drei Vierteln der Anteile (Abs. 3) zur Anwendung.

Die Regelung ist sehr viel genauer auf die Missbrauchsvermeidung zugeschnitten, indem an den Kaufpreis der Anteile angeknüpft und unterstellt wird, dass bei einem Kaufpreis, der den Wert des vorhandenen anteiligen Eigenkapitals zuzüglich des Steuerwerts der anteiligen Verluste übersteigt, ein steuerlich anzuerkennender Vertrag, und damit kein Missbrauch, vorliegt. Der Ausschluss des Verlustabzugs erfolgt also nur dann, wenn der Kaufpreis niedriger ist.

Zu § 13 Einkommensermittlung bei Abwicklung

Bei Abwicklung des unternehmensteuerpflichtigen Unternehmens muss sichergestellt sein, dass sämtliche stillen Reserven zunächst mit Unternehmensteuer belastet werden. Das zur Verteilung kommende Abwicklungs-Endvermögen ist sodann auf Ebene der am Unternehmen Beteiligten nachzubelasten.

§ 13 enthält den wesentlichen Rechtsgedanken der § 11 KStG und § 16 EStG. Der Ansatz des Abwicklungs-Endvermögens mit den Verkehrswerten führt zu einer Schlussbesteuerung der stillen Reserven.

Zu § 14 Besteuerung ausländischer Einkünfte

Unterhält das Unternehmen eine Betriebsstätte im Ausland oder erzielt es sonstige im Ausland versteuerte Gewinne, ist zum einen zu regeln, wie die ausländische Vorbelastung auf Unternehmensebene berücksichtigt wird, zum anderen wie die Ausschüttung/Entnahme des ausländischen Gewinns beim Gesellschafter zu behandeln ist.

Ausgehend von der Grundkonzeption, dass das Unternehmen – mit Ausnahme des Einzelunternehmens – selbst abkommensberechtigt ist, müssen die abkommensrechtlichen Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung auf der Ebene des Unternehmens zur Anwendung gebracht werden. Der Auslandsgewinn ist von Unternehmensteuer freizustellen bzw. im Ausland erhobene Ertragsteuern sind bis zur Höhe der deutschen Unternehmensteuer anzurechnen.

Zu Abs. 1:

Abs. 1 enthält unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung. Satz 1 entspricht der heutige Rechtslage (§ 26 Abs. 1 KStG), d. h. Anrechnung mit Per-Country-Limitation. Wünschenswert wäre zur besseren Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung eine Overall-Limitation und/oder die Möglichkeit, Anrechnungsüberhänge vorzutragen. Derartige Verbesserungen der Anrechnung sind aber mit Steuerausfällen verbunden. Satz 2 stellt klar, dass der Unternehmensteuer nicht nur im Ausland erhobene Körperschaftsteuern, sondern auch Einkommensteuern auf Unternehmenseinkünfte entsprechen.

Auslandsgewinne fließen in Zukunft aufgrund der nicht weiter modifizierten Anknüpfung an die Bemessungsgrundlage der Allgemeinen Unternehmensteuer auch in die Bemessungsgrundlage der Kommunalen Unternehmensteuer ein. Der Anrechnungsanspruch muss sich auf die Allgemeine und die Kommunale Unternehmensteuer beziehen, da von einer einheitlichen, lediglich durch zwei unterschiedliche Gebietskörperschaften erhobenen Unternehmensteuerbelastung auszugehen ist. Eine entsprechende Regelung ist im Gesetz über die Kommunale Unternehmensteuer aufzunehmen. Dabei kann geregelt werden, dass die Anrechnung vorrangig gegen die Allgemeine Unternehmensteuer erfolgt.

Mangels Sonderregelung geht der nach deutscher Unternehmensteuer unter Anrechnung der Auslandsbelastung verbleibende Auslandsgewinn in das sonstige Eigenkapital ein. Bei Entnahme/Ausschüttung an eine natürliche Person kommt es damit wie im geltenden Körperschaftsteuerrecht zu einer ermäßigten einkommensteuerrechtlichen Nachbelastung. Be-

lastungsunterschiede ergeben sich gegenüber inländischen Gewinnen aufgrund unterschiedlicher Vorbelastung im Ausland. Im Fall einer Vorbelastung mit Körperschaftsteuer wird im Ausland im Zweifel aber eine vergleichbar niedrige Besteuerung eingreifen. Zudem werden sich Mehr- und Minderbelastungen bei einer länderübergreifenden Gesamtbetrachtung ausgleichen. Bei Personengesellschaften mit Auslandseinkünften wird der Gewinn im Ausland dagegen regelmäßig der Einkommensteuer unterliegen. Zwar ordnet eine ganze Reihe anderer Staaten Personengesellschaften ebenfalls der Körperschaftsteuer zu, die Mehrzahl besteuert Personengesellschaften jedoch transparent. Unterliegt der Gewinn im Ausland der Einkommensteuer, wird es in der Regel auf Unternehmensebene zu einem Anrechnungsüberhang kommen, da das Einkommensteuerniveau international deutlich über dem zukünftigen Unternehmensteuerniveau liegt. Die ermäßigte Nachbelastung auf Einkommensteuer-Ebene ist in diesen Fällen nur dann sachgerecht, wenn die einkommensteuerrechtliche Vorbelastung eine durchschnittliche Unternehmens-/Körperschaftsteuerbelastung nicht übersteigt. Mehrbelastungen gegenüber der heutigen Rechtslage ließen sich nur dann vermeiden, wenn der Auslandsgewinn – jedenfalls soweit das Unternehmen nachweist, dass der Gewinn mit Einkommensteuer vorbelastet ist – gesondert aufgezeichnet wird. Entnahmen aus dem Auslandsgewinnkonto wären von der Einkommensteuer freizustellen. Von einer derartigen Regelung wurde bisher Abstand genommen, da sie eine weitere Komplizierung bedeutet. Zudem müsste zum einen sichergestellt werden, dass nicht lediglich mit niedriger Körperschaftsteuer/Unternehmensteuer vorbelastete Gewinne ohne weitere Nachbelastung auf die Einkommensteuerebene gelangen können, zum anderen müsste eine Verwendungsreihenfolge festgelegt werden. Anbieten würde sich eine Entnahme des Auslandsgewinns erst nach Erschöpfung des sonstigen Eigenkapitals, aber vor Rückgewähr der Einlagen.

Zu Abs. 2:

Beim Einzelunternehmer bedarf es einer Sonderregelung, da der Auslandsgewinn immer mit ausländischer Einkommensteuer vorbelastet ist. Eine nochmalige, wenn auch ermäßigte Nachbelastung würde zu einer nicht gewollten Doppelbelastung führen. Deshalb sind Auslandsgewinne, für die doppelbesteuerungsrechtlich die Freistellungsmethode eingreift, steuerfrei auf die Unternehmensebene durchzuleiten. Erreicht wird dieses Ergebnis durch Einstellung des Auslandsgewinns in das eingelegte Eigenkapital, dessen Rückgewähr in der Einkommensteuer steuerfrei bleibt. Soweit die Anrechnungsmethode eingreift, müsste ein nach Verrechnung mit der Unternehmensteuer verbleibender etwaiger Anrechnungsüberhang mit der Einkommensteuer des Unternehmers verrechnet werden. Dies setzt wiederum komplexe Vorschriften zur Aufzeichnung und Zuordnung des Anrechnungsanspruchs voraus. Alternativ wäre denkbar, dass der Gewinn – soweit der Unternehmer eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende Belastung nachweisen kann – ebenfalls in das eingelegte Eigenkapital eingestellt wird, so dass er später steuerfrei entnommen werden kann.

Auch doppelbesteuerungsrechtlich werden Gewinne aus Einzelunternehmen weiterhin einheitlich Art. 7 OECD-MA zugeordnet.

Zu § 15 Leistungen an die Beteiligten

§ 15 regelt, wie sich die Gewinnverwendung auf das steuerliche Eigenkapital des Unternehmens auswirkt und enthält eine Verwendungsreihenfolge. Die Vorschrift knüpft an die Regelungen des Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung an.

Abs. 1 und 2:

Soweit Entnahmen nicht den Gewinn gemindert haben (s. Abs. 2), gelten zunächst die vorbelasteten offenen Rücklagen als entnommen. Die Entnahme mindert das sonstige Eigenkapital im Sinne des § 37 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes zur steuerlichen Gewinnermittlung. Das eingelegte Kapital – mit der Folge steuerfreier Rückgewähr von Rücklagen in der Einkommensteuer – gilt erst dann als verwendet, wenn das sonstige Eigenkapital verbraucht ist. Übersteigen die Leistungen in einem Wirtschaftsjahr das sonstige Eigenkapital, so beschließt das Unternehmen über die Zuordnung der einzelnen Leistungen.

Die nachrangige Rückgewähr der Einlagen führt zu Problemen, wenn einzelne Gesellschafter dem Unternehmen nur vorübergehend Eigenkapital zur Verfügung stellen. Soll das Eigenkapital – etwa nach erfolgreichem Abschluss einer Sanierungsmaßnahme – wieder abgezogen werden, wäre dies nur dann ohne steuerliche Nachteile möglich, wenn kein sonstiges Eigenkapital vorhanden ist. Diese Besteuerungsfolgen sind jedoch vermeidbar, wenn der Gesellschafter in derartigen Konstellationen statt der befristeten Hingabe von Eigenkapital ein Darlehen vereinbart.

Einer Sonderregelung bedarf zudem die Behandlung der versteuerten Altrücklagen, um einerseits eine nochmalige Besteuerung zu vermeiden, und andererseits keinen Anreiz für vermehrte Entnahmen vor Inkrafttreten der Reform zu setzen. Dies lässt sich erreichen, indem für Altrücklagen die Verwendungsreihenfolge umgekehrt wird, indem Altrücklagen nach Abzug der transparenten Entnahme als zuerst verwendet gelten. Um zu verhindern, dass der Fiskus mit der einkommensteuerrechtlichen Nachbelastung warten muss, bis alle Altrücklagen verbraucht sind, könnte geregelt werden, dass Entnahmen die den Betrag von 120.000 Euro übersteigen, je zur Hälfte als aus offenen Rücklagen und aus Altrücklagen geleistet gelten.

Zu Abs. 3 und 4

Abs. 3 und 4 enthalten verfahrensrechtliche Regelungen. Die Bestände des sonstigen Eigenkapitals und des eingelegten Eigenkapitals sind jeweils zum Ende des Wirtschaftsjahrs gesondert festzustellen. Die gesonderte Feststellung des eingelegten Kapitals (Abs. 3) dient der Kontrolle und sichert die ergänzende Einkommensteuerbelastung der ausgeschütteten oder entnommenen Gewinne. Die Feststellung kann im Zusammenhang mit der Festsetzung

der Unternehmensteuer vorgenommen werden. Für ausländische Unternehmen, die nicht der Unternehmensteuer unterliegen, muss eine spezielle Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung begründet werden.

Das Unternehmen stellt den am Unternehmen Beteiligten eine Bescheinigung über die Behandlung der Leistung auf der Unternehmensebene aus. Die Bescheinigung nach amtlichem Muster (Abs. 4 Satz 1) bildet die Grundlage für die Besteuerung des Beteiligten (im Fall abzugsfähiger Entnahmen volle Einkommensteuer, bei Verwendung sonstigen Eigenkapitals ermäßigte Nachbelastung, bei Verwendung eingelegten Eigenkapitals Steuerfreiheit). Das Risiko für eine fehlerhafte Bescheinigung trägt das Unternehmen.

Die Festschreibung der bescheinigten Beträge (Abs. 4 Satz 2) ist mit Blick auf Gesellschaften mit vielen Beteiligten erforderlich, da dort nicht sichergestellt ist, dass eine Änderung der Bescheinigungen bei allen Beteiligten nachvollzogen wird. Eine Verringerung des eingelegten Kapitals ist grundsätzlich auf seinen positiven Bestand beschränkt. In den Fällen der Festschreibung kann es allerdings auch zu einem Negativbestand des eingelegten Kapitals kommen.

Zu § 16 Eigenkapital bei vereinfachter Gewinnermittlung

Die Anknüpfung an das Eigenkapital setzt grundsätzlich voraus, dass der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird. Bei vereinfachter Gewinnermittlung lässt sich die Thesaurierung nicht ohne weitere Aufzeichnungen feststellen. Der Gewinn gilt grundsätzlich als sofort entnommen. Andererseits hängt das Bedürfnis nach ermäßigt besteuerten Reinvestitionen von Gewinnen im Unternehmen nicht von der Art der Gewinnermittlungsmethode ab, zumal auch bei Überschussrechnung eine Pflicht zur Aktivierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens besteht (§ 44 Abs. 2 Gesetz zur steuerlichen Gewinnermittlung).

Um die durch Entkoppelung der steuerlichen Gewinnermittlung von den handelsrechtlichen Buchführungspflichten geschaffene Wahlfreiheit zwischen Betriebsvermögensvergleich und Überschussrechnung nicht faktisch dadurch wieder zu unterlaufen, dass die niedrig besteuerte Thesaurierung auf den Betriebsvermögensvergleich beschränkt wird, enthält § 16 eine Regelung, die es auch Überschussrechnern in gewissen Grenzen erlaubt, von der Niedrigbesteuerung zu profitieren. Eine völlige Gleichstellung mit dem Betriebsvermögensvergleich würde zusätzlich Aufzeichnungen erfordern, um kontrollieren zu können, inwieweit Gewinne thesauriert oder entnommen werden, neben dem ohnehin aufzuzeichnenden Anlagevermögen, müsste auch das Umlaufvermögen aufgezeichnet werden.

§ 16 vermeidet diese Komplizierung. Der Überschussrechner erhält die Möglichkeit, aus dem durch Überschussrechnung ermittelten Gewinn einen zum Unternehmensteuersatz belasteten Thesaurierungsposten zu bilden, soweit sichergestellt ist, dass der Gewinn noch im Un-

ternehmen vorhanden ist. Dies ist jedenfalls dann der Fall, soweit der Gewinn zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens verwendet wurde. Hierzu wird zunächst als Saldo der Zu- und Abgänge/Abschreibungen die Wertveränderung des Anlagevermögens ermittelt. Diesem Wert wird das Kreditvolumen als Saldo der Darlehensforderungen und -verbindlichkeiten gegenübergestellt. Soweit der entnahmefähige Gewinn den auf diese Weise ermittelten Investitionswert (Absatz 3) übersteigt, kann er auf Antrag in den Thesaurierungsposten eingestellt werden. Der Thesaurierungsposten gilt als aufgelöst mit der Folge der Entnahme und Nachversteuerung des Gewinns, wenn der Wert des Anlagevermögens sinkt und/oder sich das Kreditvolumen erhöht. Da der Überschussrechner das Anlagevermögen ohnehin aufzeichnen muss, können Wertveränderungen im Anlageverzeichnis ohne weitere Komplizierung ermittelt werden. Das Umlaufvermögen bleibt dagegen außer Betracht.

Zum Regelungsbedarf im Einkommensteuergesetz

Zu § 4 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit

Die Unternehmensteuerpflicht knüpft an die Definition der Einkünfte aus Unternehmen in § 4 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E an. In Abs. 2 ist eine Regelung aufzunehmen, die Einkünfte aus atypisch stiller Beteiligungen ebenfalls den Einkünften aus Unternehmen zuordnet. Dagegen gehören Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen zu den Einkünften aus Finanzkapital.

Absatz 3 ordnet in Nr. 1 auf Unternehmensebene abzugsfähige Entnahmen den Einkünften aus Unternehmen zu; in Nr. 2 werden sämtliche Einkünfte aus Einzelunternehmen und Gemeinschaften als Einkünfte aus Unternehmen qualifiziert. Diese Einordnung hat vor allem Bedeutung für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte, da sie es ermöglicht, das Besteuerungsrecht weiterhin auf Art. 7 OECD-MA zu stützen. Gleichzeitig hat die Zuordnung zu den Einkünften aus Unternehmen zur Folge, dass insoweit keine Kapitalertragsteuer erhoben wird.

Zu § 5 Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens

Ergänzend zu § 4 Abs. 3 Nr. 1 EStG-E werden auch die Einkünfte aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Einzelunternehmers den Einkünften aus Unternehmen zugeordnet.

Zu § 7 Einkünfte aus Finanzkapital

§ 7 normiert in Abgrenzung zu den §§ 4, 5 EStG-E, welche Einkünfte aus der Beteiligung an unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen zu den Einkünften aus Finanzkapital gehören.

Danach sind sämtliche Einkünfte aus der Beteiligung an Körperschaften im Sinne von § 1 Abs. 2 UntStG-E Einkünfte aus Finanzkapital mit der Konsequenz, dass sie der Kapitalertragsteuer unterliegen und international Art. 10 OECD-MA Anwendung findet. Entnahmen aus Personengesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 UntStG-E führen ebenfalls zu Einkünften aus Finanzkapital, soweit sie aus dem sonstigen Eigenkapital stammen. Entnahmen, bei denen es sich um die Rückgewähr von eingelegtem Eigenkapital handelt, bleiben dagegen stets außer Ansatz.

Zu § 45 Teileinnahmeverfahren

Der unternehmensteuerrechtlichen Vorbelastung wird durch ermäßigte Nachbelastung im Rahmen eines einkommensteuerrechtlichen Shareholder-Relief-Verfahrens Rechnung getragen. Hierfür wird das Halbeinkünfteverfahren zu einem Teileinnahmeverfahren weiterentwickelt. Die Fortentwicklung des Halbeinkünfteverfahrens zu einem Teileinnahmeverfahren hat zur Konsequenz, dass Aufwand, der mit der Beteiligung in Zusammenhang steht, in vollem Umfang abgezogen werden kann. Die Verletzung des objektiven Nettoprinzips durch § 3c Abs. 2 EStG wird beseitigt.

Für die Gewinne aus der Veräußerung und Liquidation unternehmensteuerpflichtiger Unternehmen muss ebenfalls das Teileinnahmeverfahren zur Anwendung kommen. Diese Gewinne, soweit sie auf offenen Rücklagen beruhen, sind vorbelastet, soweit ihnen stille Reserven zugrunde liegen, zukünftig mit Unternehmensteuer belastet werden. Zudem handelt es sich lediglich um eine gegenüber Ausschüttung/Entnahme alternative Realisierungsform. Die Gleichbehandlung gewährleistet Verwendungsneutralität. Insofern wird am geltenden Recht festgehalten.

Wie im heutigen Recht bedarf es keiner Aufzeichnung der konkreten unternehmensteuerrechtlichen Vorbelastung. Dass der Gewinn mit Unternehmensteuer vorbelastet wurde, wird unterstellt. Dabei wird das Teileinnahmeverfahren so ausgestaltet, dass die Gesamtbelastung ausgeschütteter / entnommener Gewinne aus Allgemeiner und Kommunalen Unternehmensteuer und ermäßigter Einkommen- und Bürgersteuer maximal die Einkommensteuerspitzenbelastung erreicht. Bei einem Spitzensteuersatz von 42 %, der sich z. B. aus 39 % Einkommensteuer und 3 % Bürgersteuer ergeben kann, beträgt die Nachbelastung 17 Punkte, wenn der Unternehmensteuersatz 25 % ausmacht. Damit ergibt sich eine Gesamtbelastung von maximal 42 %. Anders als im heutigen Halbeinkünfteverfahren, das bei der Bestimmung des Nachbelastungsfaktors die Gewerbesteuer nicht einbezieht und

daher immer zu einer Mehrbelastung von Dividenden gegenüber anderweitigen Einkünften führt, wird in Zukunft eine Mehrbelastung gegenüber dem Einkommensteuerspitzenatz vermieden. Dadurch reduziert sich auch das Interesse an verdeckten Gewinnausschüttungen.

Tabelle 1: Modellrechnung Nachbelastungsverfahren

	Nicht-unternehmerischer Bereich	Unternehmerischer Bereich (Ausschüttung/ Entnahmen)	
Einkünfte/ Gewinn	100	100	100
- Allgem. UntSt (19-22 %)	-	-19	- 22
- Komm. UntSt (6-8 %)	-	- 6	- 8
Einkünfte/ Gewinn nach UntSt	100	75	70
Teileinnahme-Verfahren		34/63 x 75	20/49 x 70
- ESt/ Bürgersteuer (42 %)	-42	-17	-12
Nettozufluss	58	58	58
Gesamtsteuerbelastung	42	42	42

B. Anhang: Alternativmodelle

Die Unterarbeitsgruppe Integration hat sich auch mit Alternativmodellen intensiv auseinandergesetzt. Diskutiert wurden vor allem Körperschaftsteuerrechtliche und einkommensteuerrechtliche Optionsmodelle. Sie haben den Vorteil, dass sie sich einfacher, d.h. mit weniger Änderungsaufwand, in das geltende Recht integrieren lassen. Sie fügen diesem aber zusätzliche Komplexität hinzu. Zudem – und dies war das ausschlaggebende Argument für den Vorschlag einer grundlegenden Systemreform – bieten punktuelle Änderungen im bestehenden System weniger Chance für die Überwindung der Gewerbesteuer. Sollte sich die Politik jedoch nicht zu einer Reform der Gewerbesteuer verständigen können und das Ziel einer grundlegenden Reform des Systems der Unternehmensbesteuerung zu diesem Zeitpunkt aufgeben, könnte auf die Überlegungen der Arbeitsgruppe zurückgegriffen werden.

I. Körperschaftsteuroption

Sollte die Unternehmensteuerbelastung nicht wie hier empfohlen auf unter 30%, nach Möglichkeit 25% sinken, würde dies die Gruppe der Personenunternehmen, für die die Einbeziehung in eine Allgemeine Unternehmensteuer einen Vorteil gegenüber der heutigen Rechtslage begründet, deutlich reduzieren. In einer derartigen Situation könnte statt der zwangsweisen Einbeziehung sämtlicher Personenunternehmen mit Gewinnen über 120.000 Euro eine stärker optionale Ausgestaltung gewählt werden, etwa indem nur bestimmte Personenunternehmen (z.B. nur GmbH & Co. KG oder nur sämtliche Personenhandelsgesellschaften) zwingend in die Körperschaftsteuer einbezogen, den restlichen Personenunternehmen dagegen ein gewinn- und größenunabhängiges Wahlrecht eingeräumt wird.

Sollte auf das Modell einer Körperschaftsteuroption zurückgegriffen werden, müssen die Schwächen von § 4a KStG in der Fassung des Entwurfs eines Steuersenkungsgesetzes, BT-Drucks. 14/2683 v. 15. 2. 2000, die im Jahr 2000 zum Scheitern der Option geführt haben, vermieden werden. Hierfür muss ein insgesamt für Personenunternehmen attraktives Besteuerungsangebot unterbreitet werden. Eine Option ist den mit ihr verbundenen Reform- und Regelungsaufwand nur dann wert, wenn sie von der Praxis angenommen wird. Von entscheidender Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die transparente Entnahme (§ 8 UntStG), da sie Mehrbelastungen für Personenunternehmen im Progressionsbereich der Einkommensteuer vermeidet. Dieses für die Allgemeine Unternehmensteuer entwickelte Instrument wäre im Fall eines Optionsmodells in die Körperschaftsteuer aufzunehmen.

Die Aufdeckung stiller Reserven im Sonderbetriebsvermögen – ein weiterer gravierender Nachteil der 2000er Option – wird durch die Steuerverstrickung sämtlichen Erwerbsvermögens in der Einkommensteuer vermieden. Des Weiteren wäre sicherzustellen, dass die Option sich nach den Regeln des Umwandlungssteuerrechts steuerneutral vollziehen kann. Hierzu sind bestehende Hindernisse einer steuerneutralen Umwandlung (etwa § 20 Abs. 3 UmwStG bei im Ausland ansässigen Gesellschaftern) zu beseitigen. Schließlich müssten bei Regelung der Steuerschuldnerschaft eine Benachteiligung von Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften vermieden werden, indem auf eine eigenständige Haftung der Gesellschafter für die Körperschaftsteuer der Gesellschaft verzichtet wird und insoweit allein die zivilrechtlichen Rückgriffsmöglichkeiten zur Anwendung gebracht werden.

II. Einkommensteuerrechtliche Rücklagenmodelle (Tarifoption)

Die sog. Tarifoption organisiert die Niedrigbesteuerung in der Einkommensteuer, indem sie an der Transparenz der Personengesellschaft festhält und sich zur Satzabsenkung für the-

saurierte Gewinne der bereits im Einkommensteuergesetz rudimentär vorhandenen Rücklagenlösungen aus § 6 b und § 7 g bedient.

Die Tariflösung gliedert ebenso wie die Unternehmensteuer die nachzuversteuernden Einkünfte in einen gesonderten Posten des Eigenkapitals, nämlich das Nachversteuerungseigenkapitalkonto (NaKo). Sie kürzt ebenso wie die Unternehmensteuer die Sondertarifsteuer von den nachsteuerpflichtigen Beträgen, um für die Entnahme der Sondertarifsteuer belastungskonform die Nachsteuer zu vermeiden. Entsprechendes gilt für die nicht abzugsfähigen Ausgaben. Eigenkapitalerhöhungen aus Einlagen erhöhen das Einlageeigenkapitalkonto (EnKo), nicht nachsteuerpflichtige Entnahmen sind davon zu kürzen. Entnahmen und Einlagen eines Wirtschaftsjahres sind zu saldieren. Der Steuerpflichtige kann grundsätzlich frei wählen, ob er seine Entnahmen aus dem NaKo oder EnKo tätigen will. Dieses Wahlrecht steht ihm allerdings immer nur soweit zu, wie die Entnahme den laufenden Jahresgewinn übersteigt. Im Regelfall unterliegt eine Entnahme deshalb der progressiven Besteuerung. Die freie Wahl zur Verwendungsreihenfolge sollte allerdings für Eigenkapital eingeschränkt werden, das in der Zeit vor dem Systemwechsel erwirtschaftet worden ist. Auf dieses Altkapital kann der Unternehmer erst zugreifen, wenn er sein gesamtes unter dem neuen System gebildetes Eigenkapital entnommen hat. Einer Ausnahme von dieser Verwendungsreihenfolge bedarf es, soweit betriebliche Belastungen z.B. durch betrieblich bedingte Erbschaftsteuer aus dem Betriebsvermögen zu bestreiten sind. Andernfalls würde man die Unternehmen zwingen, ihre dafür angesammelten Finanzreserven vor einem Systemwechsel an die Gesellschafter auszusahlen.

Sowohl in der Allgemeinen Unternehmensteuer als auch in der Tarifoption unterliegen die Entnahmen aus dem Gewinn des laufenden Jahres der allgemeinen progressiven Besteuerung. Für die Tariflösung folgt dies aus der Zuordnung des Einkommens zur natürlichen Person und der Beschränkung der Sondertarifierung auf den thesaurierten Gewinn. Bei der Unternehmensteuer bedarf es einer besonderen Abzugsregelung, um den Gewinn des Steuersubjektes Unternehmen zu mindern und das Einkommen des Gesellschafters zu erhöhen. Die Nachbesteuerung ermäßigter vorbelasteter Gewinne wird bei der Tarifoption als auch in der Allgemeinen Unternehmensteuer bis zur Entnahme und Erfassung als Teileinnahme bei der Einkommensteuer aufgeschoben.

Da die Tariflösung am Transparenzprinzip festhält, kommt es zur uneingeschränkten Konsolidierung unternehmensinterner Einkünfte mit unternehmensexternen Verlusten. Anders als in der Allgemeinen Unternehmensteuer können in der Tarifoption auch unternehmensinterne Verluste mit unternehmensexternen Gewinnen verrechnet werden, allerdings sind Verluste vorrangig mit sondertarifierten Gewinnen früherer Jahre zu verrechnen. Nur soweit danach

ein unternehmensinterner Verlust verbleibt, kann er mit positiven progressiv zu steuernden unternehmensexternen Einkünften des laufenden Jahres verrechnet werden.

Im Ausland erhobene Einkommensteuer kann, soweit der Gewinn nicht sondertarifiert wird, wie bisher auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet werden. Soweit der Gewinn zunächst sondertarifiert wird, ist eine weitere Anrechnung im Rahmen der Nachbelastung ausgeschlossen. Auf ein gesondertes Auslandsgewinnkonto wird verzichtet. Anrechnungsüberhänge können aber vermieden werden, da der Gesellschafter nicht zur Sondertarifizierung gezwungen ist. Entsprechendes gilt bei der Tariflösung zu den technisch steuerfreien Einnahmen aus DBA-Betriebstätten. Sie bleiben weiterhin nur mit ausländischer Einkommensteuer belastet, unterliegen keiner Nachbesteuerung und gehen folglich in das EnKo ein.

Besteuerungstechnisch lässt sich die Tariflösung mit drei zusätzlichen, gesondert und einheitlich festzustellenden Merkmalen abwickeln. Es sind der einfach zu ermittelnde Saldo der jährlichen Einlagen und Entnahmen, die steuerfreien Investitionszulage und die nicht abzugsfähigen Ausgaben. Mit diesen und den übrigen bereits festzustellenden Besteuerungsmerkmalen lässt sich das Eigenkapitalkonto mit seiner Untergliederung in EnKo und NaKo entsprechend dem Verlustvortrag beim einzelnen Gesellschafter führen.

Das Antragsrecht zur Sondertarifizierung steht dem einzelnen Gesellschafter zu. Mit diesem Antragsrecht des einzelnen Gesellschafters auf Sondertarifizierung und der Verknüpfung mit der individuellen Entnahme weicht die Tariflösung sämtlichen steuerlichen Konflikten der Gesellschafter zur Höhe der Thesaurierung aus. Auch ein Gesellschafter, der seinen entnehmbaren Gewinn in der Gesellschaft als Einlage belässt, kann ihn ermäßigt besteuern lassen. Die Tariflösung kommt auf diese Weise ohne eine Änderung der Gesellschaftsverträge aus.

Die Tariflösung hält an der traditionellen Zweiteilung der Steuersubjekte in Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige fest. Doch auch die Tariflösung zielt auf die rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung. Der Allgemeinen Unternehmensteuer genau entgegengesetzt soll hierzu die Einkommensbesteuerung ausgeweitet werden, indem der GmbH ein Optionsrecht zur transparenten Besteuerung, also der unmittelbaren Zurechnung ihres Einkommens an die Gesellschafter, eingeräumt wird. Nur der börsennotierten Aktiengesellschaft ist die transparente Besteuerung verwehrt, weil bei ihr die Gesellschafter jederzeit wechseln können und die Identität eines Gesellschafters für die Gesellschaft nur im und für den Zeitpunkt der Dividendenzahlung eindeutig zu erkennen ist. Die Aktiengesellschaft bedarf in der Tariflösung weiterhin der Rechtsträgerbesteuerung in der Körperschaftsteuer.