

Berlin  
15. Juni 2005

## Tagungsbericht

# Kommission „Steuergesetzbuch“: Expertengespräch Integrationsmodelle



**Suchen Lösungen für die Integration der Personengesellschaften in die Körperschaftsteuer:** Prof. Dr. Norbert Herzig, Leiter der AG „Unternehmensbesteuerung“, Prof. Dr. Johanna Hey, Leiterin des Bereichs „Integrationsmodelle“, und Prof. Dr. Joachim Lang, Vorsitzender der Kommission „Steuergesetzbuch“ (von links nach rechts).

Die Unternehmensbesteuerung in Deutschland ist weder systematisch noch hinsichtlich der Gesamtbelastung international wettbewerbsfähig. Mit der erwogenen Absenkung des Steuersatzes der Körperschaftsteuer von derzeit 25 Prozent auf 19 Prozent, wie am 4. Mai 2005 vom Bundeskabinett beschlossen, würde die ohnehin schon bestehende Spreizung von Einkommens- und Körperschaftsteuer weiter verstärkt. Gleichzeitig würde sich der Druck reduzieren, zu einer überzeugenden Nachfolgelösung für die Gewerbesteuer zu kommen. Profitieren würden ausschließlich Kapitalgesellschaften, nicht jedoch Personengesellschaften und Einzelunternehmen. Sie machen aber rund 90 Prozent der in Deutschland niedergelassenen Unternehmen aus.

Das Problem der unterschiedlichen Unternehmensbesteuerung wird durch Vereinheitlichungstendenzen auf europäischer Ebene noch verstärkt. Es ist bei einer grundlegenden Reform des Unternehmenssteuersystems also auch auf die Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes und die Konformität der Reformvorschläge mit europäischem Recht zu achten.

### Vereinfachtes Steuerrecht

Die Expertenkommission „Steuergesetzbuch“ unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft hat sich zum Ziel gesetzt, ein vereinfachtes und in sich schlüssiges Einkommen- und Unternehmenssteuerrecht für Deutschland zu erarbeiten. Ein wichtiger und umstrittener Bau-

stein ist das System zur Integration der Personengesellschaften in eine international wettbewerbsfähige Körperschaftsteuer. Die Tagung am 15. Juni 2005 in Berlin hatte zum Ziel, mit einer Vielzahl von Steuerexperten drei wichtige Modellvorschläge für diese Integration zu diskutieren. Diese sind im einzelnen: Ein körperschaftsteuerliches Modell und zwei einkommensteuerliche Modelle.

Im Expertengespräch am 15. Juni wurden die Ansätze vorgestellt und in vielen Einzelheiten beraten. Eine Vielzahl wichtiger Gesichtspunkte, Anmerkungen und Vorschläge sind eingebracht worden und haben die Notwendigkeit einer schlüssigen Integration der Personengesellschaften nochmals deutlich gemacht.



*Prof. Dr. Michael Eilfort,  
Vorstand der Stiftung Marktwirtschaft*

### Vorwort

Mit dem Expertengespräch zur „Integration von Personenunternehmen in die Körperschaftsteuer“ diskutierte die Kommission „Steuergesetzbuch“ erstmals öffentlich. So richtig es zehn Monate lang war, eher im Windschatten organisierter Interessen wie der Medien zu segeln und erst einmal in Ruhe vorzuarbeiten, so wichtig ist es nun, in einzelnen Bereichen auch ergebnisoffen nach außen zu beraten und externen Sachverstand zu nutzen.

Dies umso mehr, als plötzlich die Zeit drängt: Die ursprüngliche Ab-

sicht der Kommission, Anfang 2006 Konzepte vorzulegen und weit außerhalb des Wahlkampfes zu bleiben, ist Makulatur. Und doch sehen wir den Zeitdruck positiv: Wenn die überfällige große Steuerreform gelingen kann, wenn ein in sich möglichst schlüssiges Gesamtkonzept von Einkommensteuer über Unternehmensbesteuerung bis zu den Kommunalfinanzen vorliegt, wenn der politische Wille besteht, ist nun der Zeithorizont der 1.1.2007 statt 2008. Ein Jahr für Deutschland!

Die Kommission „Steuergesetzbuch“ unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft wird deshalb in zwei Schritten vorgehen: Mitte Juli werden wir Skizzen unseres steuerpolitischen Programms als Angebot an alle wahlkämpfenden Parteien vorlegen. Im Winter folgen Gesetzestexte als „Prämie“ für den Wahlsieger, wenn eine wie auch immer aussehende Koalition verhandelt und die Regierung gebildet ist.

### Ein breiter Ansatz

Unserer überparteilichen Ausrichtung wollen wir also ebenso treu bleiben wie der ange-

strebten Breite unseres Ansatzes. Darin wie in der herausragenden Besetzung der Kommission mit renommierten Experten aus Wissenschaft, Rechtsprechung, Politik, Verwaltung und unternehmerischer wie Beratungspraxis liegt die besondere Chance, die wir nutzen wollen.

### Kommission als Katalysator

Eines hat die Kommission schon erreicht: Sie erfüllt auch eine wichtige Katalysator-Funktion: Art und Verlauf der öffentlichen Diskussion am Anfang des Jahres über die Reformbedürftigkeit der Unternehmensbesteuerung in Deutschland sind genauso wie mancher überraschende Sinneswandel in der Politik ein Stück weit auf das Wissen um die Existenz der Kommission zurückzuführen. Und dass unser Steuersystem, zurückhaltend ausgedrückt, optimierbar ist, gilt inzwischen als Gemeinplatz.

Unser wichtigstes Ziel bleibt: Vereinfachung und nach Möglichkeit Entlastung für die Bürger und für die Wirtschaft. Wenn unsere Unternehmen oder genauer, der Standort Deutschland, in der internationalen Konkurrenz wieder wettbewerbsfähiger wird, wenn das Steuersystem Wachstum ermöglicht statt es zu erschweren, hilft das allen Menschen in diesem Land.



**Kündigte erste Ergebnisse für Mitte Juli an:** Prof. Dr. Michael Eilfort, Vorstand der Stiftung Marktwirtschaft.

Prof. Dr. Norbert Herzig,  
Lenkungsgruppe der Kommission „Steuergesetzbuch“

## Zur Problematik der Unternehmensbesteuerung zwischen internationalem Wettbewerb und EU-Konformität



**Betonte Rechtsformneutralität:** Tagungsleiter Prof. Dr. Norbert Herzig.

In seiner Einführung in die Problematik einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung skizzierte Professor Herzig die Herausforderungen des Expertengesprächs:

Zum einen müsse das deutsche Steuerrecht mit attraktiven Sätzen und unkomplizierten Regelungen international wettbewerbsfähig werden.

Zum anderen sei die Konformität des EU-Rechts zu wahren. Das wahre Dilemma bestehe allerdings darin, einen niedrigen Körperschaftsteuersatz anzubieten, ohne zwingend auch die Einkommensteuersätze senken zu müssen.

### Rechtsformneutralität

Es stelle sich die Frage, auf welchem Wege Personengesellschaften in gleichem Maße an den Steuererleichterungen teilhaben könnten wie Kapitalgesellschaften. Die

se Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung könne dabei durch verschiedene Integrationsmodelle erreicht werden, von denen drei nun zur Diskussion stünden.

### Alle Argumente diskutieren

Professor Herzig betonte, dass es wichtig sei, alle Argumente für das eine oder andere Modell „auf den Tisch kommen“ zu lassen. Ziel des Expertengesprächs sei es, das Für und Wider der einzelnen Vorschläge sorgfältig abzuwägen, um die Frage nach dem Nebeneinander von Einkommen- und Körperschaftsteuer in der Unternehmensbelastung zielführend zu beantworten.

Prof. Dr. Joachim Lang, Vorsitzender der Kommission „Steuergesetzbuch“:

## Rahmenbedingungen der Integration

„Es geht darum, die beste Lösung für das deutsche Unternehmenssteuerrecht zu finden, eine Lösung, die Deutschland wieder als Standort für Unternehmen attraktiv macht“. Mit diesen Worten führte Professor Lang in die Thematik des Expertengesprächs der Stiftung Marktwirtschaft ein. Derzeit seien die deutschen Steuern ein „negativer Standortfaktor“, weil

1. „die in Deutschland erwirtschafteten Unternehmensgewinne im internationalen Vergleich zu hoch belastet sind“ und
2. „das deutsche Unternehmenssteuerrecht unverständlich kompliziert ist“.

Daraus ergäben sich zwei Reformziele:

1. „Das deutsche Unternehmenssteuerrecht muss

für eine wesentlich niedrigere Unternehmensteuerbelastung vorbereitet werden, besonders bei einer starken Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer.“

2. „Die Komplexität des deutschen Unternehmenssteuerrechts muss zurückgeführt werden.“



**Standort Deutschland attraktiv machen:** Das forderte Prof. Dr. Lang, Universität zu Köln.

Im Weiteren wies Professor Lang darauf hin, dass seit dem Juristentag von 1924 ein ergebnisloser Streit um die Frage schwele, wie Personengesellschaften zu behandeln seien, wenn Kapitalgesellschaften gleichzeitig niedriger besteuert werden. „Der Korridor des Machbaren“ erweise sich dabei, wie auch die „Brühler Kommission“ gezeigt habe, als „ziemlich eng“.

### Was ist machbar?

Doch „was ist machbar und wie kann das Machbare verwirklicht werden?“ Dazu nannte Professor Lang folgende Eckpunkte: Zunächst schlossen sich für die Kommissionsarbeit Radikallösungen aus, weil die politische und rechtliche Umsetzbarkeit in der nächsten Legislaturperiode zu beachten sei. Als grundsätzliche



**Will kein Radikalmodell:** Kommissionsleiter Lang.

Rahmenbedingung einer Unternehmenssteuerreform sei vielmehr der Dualismus von synthetischer Einkommensteuer und Körperschaftsteuer beizubehalten. Damit spreche sich die Kommission auch gegen das Modell einer dualen Einkommensteuer aus.

Professor Lang nannte fünf Gründe, warum die Kommission „Steuergesetzbuch“ von der dualen Einkommensteuer abrate:

1. Eine ganzheitliche Steuerreform müsse zwischen Unternehmen und Arbeitnehmern ausbalanciert sein. Die Durchsetzung einer progressiven Besteuerung von Arbeitseinkommen und gleichzeitig niedriger proportionaler Belastung der Kapitaleinkommen sei „politisch äußerst schwierig.“
2. Die duale Einkommensteuer stehe im Widerspruch zur Entscheidung für die lebenszeitlich gerechte, nachgelagerte Besteuerung der Alterseinkünfte.
3. Eine abgeltende Besteuerung von Kapitaleinkommen mit einem international wettbewerbsfähigen Steuersatz, z.B. von 19 %, sei weder fiskalisch noch sozialpolitisch realisierbar. Der politische Handlungsspielraum werde durch die duale Einkommensteuer stark eingeschränkt.
4. Praktische Erfahrungen in Skandinavien zeigten, dass sich Kapital- und Arbeitseinkommen nur sehr schwer abgrenzen ließen. Eine Vereinfachung wäre angesichts der deutschen Neigung zu perfektionistischen Regelungen nicht zu erreichen.
5. Die Einführung einer dualen Einkommensteuer sei aufgrund ihres grundsätzlichen Richtungswechsels nicht durch eine rasche Reform einzuführen. Vielmehr erzeuge sie großen politischen Widerstand und sei „höchst anfällig, letztlich doch zu scheitern“.

In einer Abgeltungsteuer sah Professor Lang bereits einen Schritt in Richtung einer dualen Einkommen-

steuer; er halte dies für wenig zielführend. Darüber hinaus widerspräche eine Abgeltungsteuer dem Konzept der nachgelagerten Besteuerung, werfe erhebliche Abgrenzungsprobleme auf und störe die Kapitalmarktneutralität.

Doch welche Alternativen böten sich? Professor Lang skizzierte in diesem Zusammenhang einige Ansätze: Denkbar wäre eine Absenkung der Körperschaftsteuer ohne Berücksichtigung der Einkommensteuer. Auf lange Sicht schwinde das Pendel dann zu Rechtsformänderungen vieler Unternehmen, solange rechtsformneutrale Kommunal-, Erbschafts- und Schenkungsteuerregelungen bestünden. Möglich sei auch die spanische Lösung einer obligatorischen Körperschaftsbesteuerung von Personhandelsgesellschaften, für die vor allem gesellschaftsrechtliche Gründe sprächen.

Zudem sehe er zwei Möglichkeiten einer optionalen Lösung: Entweder den Ansatz der Tarifoption der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer oder aber die optionale Körperschaftsteuerpflicht. Letztere habe den Vorteil einer Verlustverrechnung auf Ebene der Körperschaft und entschärfe das Problem der Mindestbesteuerung. Viele komplizierte und nettoprinzipwidrige Verlustverrechnungsvorschriften würden überflüssig werden.

### Eine Reform für alle Bürger

Abschließend betonte Professor Lang, dass das Pro und Contra der einzelnen Integrationsvorschläge nicht leicht abzuwägen sei. Es dürfe jedoch keinesfalls aus den Augen verloren werden, dass die eine vereinfachte Unternehmensbesteuerung Teil einer Gesamtsteuerreform sei, die allen Bürgern zugute kommen solle.



**Plädierte für eine körperschaftsteuerliche Lösung:** Prof. Johanna Hey.

*Prof. Dr. Johanna Hey, Lenkungsgruppe der Kommission „Steuergesetzbuch“.*

## Die körperschaftsteuerliche Lösung

Als ein Hauptkriterium der Neuordnung der deutschen Ertragsbesteuerung nannte Frau Professor Hey die Entscheidungsneutralität in Fragen der Gesellschaftsform. Um Unternehmen in Zukunft einheitlich und vereinfacht besteuern zu können, müsse eine tragfähige Technik entwickelt werden.

Als Vorschlag einer entscheidungsneutralen Unternehmenssteuer stellte Frau Professor Hey das körperschaftsteuerliche Integrationsmodell vor. Ausgangspunkt sei zum einen, den Bereich zwangsweiser Körperschaftsteuer auf sämtliche Kommanditgesellschaften auszudehnen. Der Zugang von Personengesellschaften und Einzelunternehmern zur Körperschaftsteuer sei diesen über eine Option zu eröffnen, ohne sie zur Aufgabe ihrer Rechtsform zu zwingen. Das Modell der Körperschaftsteueroption gehe davon aus, dass laufende Gewinne einer Personengesellschaft, soweit sie entnommen werden, weiterhin transparent zu besteuern seien. Sie unterlägen als Einkommen der Unternehmensbeteiligten der Einkommensbesteuerung. Dagegen unterliege die Entnahme von Gewinnrücklagen, die

bereits mit Körperschaftsteuer vorbelastet sind, einer ermäßigten Nachbelastung durch das derzeitige Halbeinkünfteverfahren.

Ein Vorteil dieses Modells sei insbesondere die Einbeziehung von Personengesellschaften in den Harmonisierungsprozess der körperschaftsteuerbezogenen europäischen Unternehmensbesteuerung. Durch Einbeziehung in die Körperschaftsteuer ergebe sich außerdem die Möglichkeit zur Vereinfachung des Steuerrechts der Personengesellschaft, etwa durch die wesentliche Vereinfachung des Paragraphen 15a EStG. Die Körperschaftsteueroption böte einen Einstieg in eine allgemeine Unternehmenssteuer, die nach einer Übergangsphase auch ohne Optionen auskommen könne.

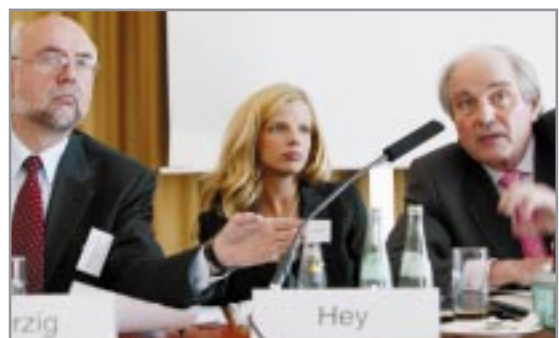
Optionsberechtigt sollen Erwerbsgemeinschaften mit unternehmerischen Einkünften nach dem umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff sein. Der Steuerschuldner sei dann die Personengesellschaft und nicht der einzelne

Gesellschafter. Eine einfache Steuererklärung für die Gesellschaft soll in Zukunft ausreichend sein. Eine Rückoption zur Einkommensbesteuerung sei jederzeit möglich.

Der Gewinn ausländischer Betriebsstätten könne ebenfalls in die betriebsbezogene Option einbezogen werden, so Frau Professor Hey. Dabei müsse unterschieden werden, ob der Gewinn bereits mit Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer durch den Quellenstaat belastet wurde. Bei Körperschaftsteuerbelastung könne eine spätere Entnahme mit dem Halbeinkünfteverfahren nachbesteuert werden. Im Falle einer Einkommensteuerbelastung im Ausland müsse der Auslandsgewinn jedoch in einem speziellen Auslandskonto separiert werden, um diesen steuerfrei auf die Einkommensteuerseite durchzuleiten.

## 2000er-Fehler vermeidbar

Ihren Vortrag schloss Professorin Hey mit dem Hinweis ab, dass wesentliche Vorwürfe an das Optionskonzept aus dem Jahre 2000 nun entkräftet seien: So sei die Aufdeckung stiller Reserven des Sonderbetriebsvermögens bei einer umfassenden Besteuerung des Erwerbsvermögens nicht erforderlich. Die Rechtsformunterschiede zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften in der Erbschaftsteuer müssten ohnehin beseitigt werden.



**Auf dem Podium:** Herzig, Hey und Lang.



Personengesellschaften in die Einkommensteuer integrieren: Dr. Ullrich Fechner, Boehringer Ingelheim.

*Dr. Ullrich Fechner / Dr. Hans Lethaus, Mitglieder der Kommission „Steuergesetzbuch“:*

### Die einkommensteuerliche Lösung: das Tarifoptions-Modell

Unter dem Titel „Tarifoption – das System“ präsentierten Dr. Fechner und Dr. Lethaus, Steuerexperten bei Boehringer Ingelheim, ein modifiziertes Rücklagenmodell der „Brühler Empfehlungen“. Der Kern dieses Reformvorschlages sei die Integration der Personengesellschaft in die Einkommensteuer. Dem Einzelunternehmer bzw. Gesellschafter einer Personengesellschaft soll dabei die Möglichkeit eingeräumt werden, einbehaltene Gewinne und Rücklagen nach dem günstigeren Körperschaftsteuertarif, derzeit 25 Prozent, zu versteuern.

#### Geringer Aufwand

Dr. Ullrich Fechner sah in diesem Modell insbesondere den Vorteil, dass sich die Steuererleichterungen aus der Körperschaftsteuer „mit geringen gesetzlichen Aktivitäten“ auf die Personengesellschaften ausdehnen ließen. Der Vorschlag stelle keine

umfassende Vereinfachung dar, schließe aber an das bestehende Verfahren an.

Eingeräumt wurde das Fehlen einer Lö-

sung zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung; dieser Bereich werde bewusst ausgeblendet. Vor dem Hintergrund des Brühler Entwurfs sprach sich Dr. Fechner für eine Abkehr vom sogenannten Rücklagenmodell aus: Die Einkommensteuer soll nicht auf bereits mit der Sondertarifsteuer belegte Rücklagen erhoben werden; dies stelle eine höhere Belastung als im bisherigen System dar. Vielmehr sei ein „Gleichlauf von Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft bei sondertarifierten Beträgen“ zu erreichen.

Dr. Hans Lethaus führte im zweiten Teil der Präsentation ein Rechenbeispiel zur Sondertarifsteuer an.

Dabei machte er deutlich, dass das steuerliche Eigenkapital im Falle der Tarifoption durch den bilanzierenden Einzelunternehmer in zwei Besteuerungskonten gebucht werde: das Nachversteuerungskonto und das Entnahme- und Einlagekonto. Durch dieses Verfahren seien Rücklagen ohne gesonderten Ausweis in der Handelsbilanz vorzunehmen – ein Vorteil insbesondere für Personengesellschaften. Relevant sei allein das steuerliche Eigenkapital des einzelnen Gesellschafters.

#### Der internationale Kontext

Im internationalen Kontext sah Lethaus keine Probleme aus der Auflösung und Auszahlung der nachsteuerpflichtigen Beträge des steuerlichen Eigenkapitals. Insge-



TO-Modell für Personengesellschaften vorteilhaft: Dr. Hans Lethaus.

samt, so sein Fazit, sei die Sondertarifierung ein „robustes“ Modell zur Gleichbehandlung unternehmerischen Gewinns. Es erlaube eine „optimal-rechtsformneutrale, transparente Besteuerung für Personengesellschaften“.



**Präsentierte das T-Modell:** Prof. Dr. Wolfgang Kessler, Universität Freiburg.

*Prof. Dr. Wolfgang Kessler, Universität Freiburg:*

## Das T-Modell des wissenschaftlichen Beirats, Ernst & Young

Als ein drittes Modell zur Integration der Personengesellschaft in die Körperschaftsteuer stellte Professor Wolfgang Kessler den Vorschlag einer rechtsformneutralen Besteuerung thesaurierter Unternehmensgewinne, kurz das "T-Modell", vor. Dieser Ansatz solle deutschen Personengesellschaften den Zugang zu einem Einkommensteuersatz verschaffen, der in der Höhe dem abgesenkten Körperschaftsteuersatz von 19 % entspreche. Voraussetzung sei die Thesaurierung, d.h. die Nicht-Entnahme des Unternehmensgewinns. Ausgeschüttete Gewinne unterlägen bei Personenunternehmen wie Einzelunternehmen der normalen Einkommensteuertarifung. Später ausgeschüttete Gewinne würden mit dem bekannten Halbeinkünfteverfahren belastet.

Das sogenannte T-Modell ermögliche eine gleichmäßige Besteuerung einbehaltener Gewinne, ohne das Steuerrecht weiter zu komplizieren. Indem an vordefinierte Begriffe angeknüpft und auf bewährte Gesetzestechnik, etwa den § 15a EStG, zurückgegriffen werde, ergäbe sich ein „verblüffend einfaches“ Modell.

Zudem seien keine spezifischen Konten innerhalb der Buchführung notwendig: Die Gewinnermittlung sei durch Bilanzierung möglich, auch mit der Option, Freiberufler mit einzubeziehen.

## Breiter Anwendungsbereich

Der Anwendungsbereich des T-Modells erstreckte sich auf alle unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen sowie Einzel- und Mitunternehmer. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbe-



**Mitglied der Lenkungsgruppe:** Prof. Dr. Clemens Fuest, Universität zu Köln.

betrieb und selbständiger Arbeit könnten ebenso einbezogen werden, wie Inlands- und Auslandsgewinne, sofern diese in Deutschland steuerpflichtig sind. Zum Thema Verlustverrechnung mache der Ansatz jedoch keine Aussage.

## Kein Allheilmittel

Abschließend räumte Professor Kessler ein, dass das T-Modell „kein Allheilmittel“ und „keine Neuerung“ sei. Es erlaube aber eine einfache und zeitnah umsetzbare



**Aufmerksamer Zuhörer:** Zahlreiche Experten aus Wirtschaft, Politik und Verbänden nahmen an dem Gespräch teil.

Tariflösung, die EU- und abkommensrechtlich kompatibel sei. Darüber hinaus zeichne sie sich durch Flexibilität aus: So könne der einzelne Gesellschafter in jedem Jahr wählen, ob und in welchem Umfang er die Tarifbegünstigung in Anspruch nehmen will. Jederzeit könne eine Nachversteuerung bei Gewinnentnahme beantragt werden.

Insgesamt sei auch das T-Modell ein „robuster“ Ansatz, der infolge der Pflicht zur Nachversteuerung bei gewinnübersteigenden Entnahmen im Einklang mit der heutigen synthetischen Gesamteinkommensteuer stehe.

Prof. Dr. Joachim Hennrichs,  
Mitglied der Kommission „Steuergesetzbuch“:

### Gesellschaftsrechtliche Aspekte

Seine gesellschaftsrechtliche Analyse der körperschaftsteuerlichen Optionslösung gliederte Professor Hennrichs in folgende drei Teilbereiche: Subjektiver Anwendungsbereich des Modells, Optionsausübung und Gewinnentnahmebesteuerung.

### Keine Haftungsunterschiede

Den subjektiven Anwendungsbereich des Gesellschaftsrecht hält Professor Hennrichs für unproblematisch: Personengesellschaften

dass die Mehrheitsklauseln für Umwandlungen einer Personengesellschaft auch für Ausübung der Option gelten könnten. Allerdings sei das konkrete Aussehen dieser Klauseln noch abzustimmen. Hingegen deckten die Mehrheitsklauseln für gewöhnliche

Beschlussgegenstände als auch die allgemeinen Mehrheitsklauseln die Ausübung der Option nicht.

Es bestehe außerdem keine Zustimmungspflicht der Gesellschafter durch die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht. Bei Mehrheitsbeschluss entstünde jedoch ein Abfindungsanspruch dissentierender Gesellschafter. Festzustellen sei, dass die Ausübung der Option im Außenverhältnis gegenüber dem Finanzamt richtigerweise eine Erklärung aller Gesellschafter oder jedenfalls die Anlage des Zustimmungsbeschlusses erfordere. Denn es handle sich um ein sogenanntes „Grundlagengeschäft“, das ein geschäftsführender Gesellschafter allein nicht wirksam vornehmen könne.

### Flexibilität reicht aus

Bei der Besteuerung des entnommenen Gewinns sah Professor Hennrichs kein Hindernis der Kompatibilität von Einkommensteuersystem und Körperschaftsteuersystem. Die Flexibilität des Einkommensteu-



**Empfehl die körperschaftsteuerliche Lösung:** Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Universität zu Köln.



**Vertiefendes Gespräch:** Die Referenten nutzen die Pause für Diskussionen.

könnten gesellschaftsrechtlich in die Körperschaftsteuer einbezogen werden, da sie rechtsfähig sind und somit wie Kapitalgesellschaften dem Trennungsprinzip unterliegen. So seien Parameter wie „Vermögensgegenstände“ oder „Schulden“ der Personengesellschaft zugeordnet und nicht den Gesellschaftern. Auch die persönliche Haftung der Gesellschafter unterscheide sich nicht wesentlich, da diese „faktisch bürgerähnlich“ sei und damit der Struktur einer GmbH nahe stehe.

Im Zusammenhang der Optionsausübung zur Körperschaftsteuer wies Professor Hennrichs darauf hin,

errechts reiche aus, um beispielsweise Gewinnvorschüsse steuerlich als Dividenden zuzulassen. Gewinnunabhängige Entnahmen stellten ebenfalls Dividenden dar, wenn sie von früheren Gewinnen gedeckt und nicht Rückzahlungen von Einlagen sind. Andernfalls seien sie als Kapitalentnahmen nicht steuerbar.

### Europäische Perspektive

Insgesamt sehe er aus gesellschaftsrechtlicher Perspektive kein Argument für unterschiedliche Besteuerungsmodelle, so Professor Hennrichs. Auch vor dem Hintergrund europarechtlicher Entwicklungen empfehle er daher die körperschaftsteuerliche Lösung.



**Gut besucht:** Über 100 Experten nahmen an der Veranstaltung teil.



Dr. Joachim Englisch, Universität zu Köln:

## Verlustberücksichtigung bei der körperschaftlichen und bei der einkommensteuerlichen Lösung

Einen systematischen Vergleich des körperschaftsteuerlichen und einkommensteuerlichen Integrationsansatzes hinsichtlich der Behandlung von Unternehmensverlusten bot der Vortrag von Dr. Joachim Englisch. Der Verlustberücksichtigung sei bei der Entscheidung zwischen den beiden Ansätzen eine hohe Bedeutung zuzumessen.

Im Vergleich sei zunächst festzustellen, dass die einkommensteuerliche Lösung grundsätzlich eine unbeschränkte Verlustverrechnung erlaube; Einschränkung gebe es allerdings teilweise bei sondertarifiziertem Gewinn. Im Körperschaftsteuermodell ordne die Verlustabschichtung den Verlust ausschließlich der Körperschaft zu; ein Transfer zur Einkommensteuer sei nicht möglich.



**Systematischer Vergleich der Modelle:** Dr. Joachim Englisch von der Universität zu Köln.

Zu Beginn seines Vergleichs wies Dr. Englisch auf die derzeit äußerst großzügigen Möglichkeiten des Verlustvor- und rücktrags in Deutschland hin.

### Im internationalen Trend

Für den Vergleich sei es zudem wichtig zu beachten, dass sich die grenzüberschreitende Verlustverrechnung „im internationalen Trend“ befinde.

Die Optionslösung eröffne jedoch durch die Quasi-Transparenz für Entnahmen aus dem laufenden Gewinn eine Zuordnung in die Einkommensteuerebene.

In seinem Fazit sprach sich Dr. Joachim Englisch für das körperschaftsteuerliche Modell



**Mitglied der Kommission:** Volker Freund, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen.

aus, das insgesamt die konsequenteste Lösung darstelle. So bestehe hier eine Symmetrie von Gewinnen und Verlusten.

### Das Beste aus zwei Welten

Die einkommensteuerliche Lösung versuche hingegen, das Beste aus zwei Welten zu vereinigen und gebe dabei den Symmetriegedanken preis. Das T-Modell scheidet wegen zu großer Gestaltungsmöglichkeiten bei der Verlustverrechnung aus.



**Im Gespräch:** Rolf Kozelka, Taurus Treuhandgesellschaft, und Dr. Thomas Borstell, Vorstand von Ernst & Young, während der Pause.



Engagierter Diskussionsteilnehmer: Volker Lietmeyer, Bundesfinanzministerium.

## Anregungen der Teilnehmer und anschließende Diskussion

Zur Funktionsweise des T-Modells stellte Prof. Dr. Franz Wassermeyer, Lenkungsgruppenmitglied der Kommission „Steuergesetzbuch“ und Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a.D., die Frage, welche Personengruppen tatsächlich ein Interesse an dieser Lösung hätten. Bestünde nicht für Einzelunternehmer der Anreiz, Privatvermögen in das Betriebsvermögen zu transferieren, um es dort zu thesaurieren? In seiner Erwiderung betonte Prof. Dr. Wolfgang Kessler, dass der Anreiz zur Thesaurierung im Betriebsvermögen durchaus erwünscht sei, da dies eine investive Verwendung darstelle. Gegen einen Missbrauch des Belastungsvorteils gebe es außerdem Gesetze. Prof. Dr. Norbert Herzig fügte hinzu, dass viele Probleme der Unternehmensbesteuerung in der Spreizung begründet liegen, es jedoch keinen Königsweg für eine Lösung gebe.

Volker Lietmeyer, Bundesministerium der Finanzen, bemerkte zu

den Optionslösungen insgesamt, dass diese zwar eine Entlastung der Unternehmen, aber auch Steuerausfälle bedeute. Es müsse ein Lösung gefunden werden, die auch fiskalische Interessen berücksichtige.

In der allgemeinen Aussprache über alle Modelle wurden Zweifel an der Möglichkeit einer Gegenfinanzierung von Steuervorteilen durch die Begrenzung der Verlustverrechnung geäußert – werde dadurch wirklich eine Vereinfachung erreicht? Das T-Modell stelle durch die Unterscheidung von einbehaltenem und ausgeschüttetem Gewinn sogar eine Verkomplizierung der jetzigen Situation dar. Die einkommensteuerlichen Lösungen würden insgesamt dem Ziel der Vereinfachung nicht gerecht werden. Doch auch die körperschaftsteuerliche Lösung erreiche wenig Vereinfachung, weil es Option und Rückoption gebe

und die Behandlung von Verlusten unterschiedlich sei. Nachzudenken sei vielleicht darüber, alle Einkünfte als Gewinn mit einem einheitlichem Satz, etwa 25 %, gleichzubehandeln. Eine Option sei dann nicht mehr notwendig.

In Erwiderung dazu wies Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, Richter am Bundesfinanzhof und Mitglied der Kommission „Steuergesetzbuch“ darauf hin, dass die Forderung von „25 % für alle“ fiskalpolitisch nicht machbar sei. Die Unternehmensbesteuerung müsse vielmehr gesenkt werden, um internationale Konkurrenzfähigkeit zu erreichen. Die inländischen nichtunternehmerischen Einkünfte könnten jedoch nicht mitgesenkt werden, so dass das Problem der Spreizung bestehen bleibe. Generell sei vor überhasteten Ansätzen zu warnen, auch



Hörte konzentriert zu: Prof. Dr. Sigrid Müller, Humboldt-Universität Berlin.

wenn die Kommission durch den bereits beginnenden Wahlkampf etwas in Zeitnot geraten sei. Dem vordergründigen Reiz der einfachen Anknüpfung an bisheriges Recht wie z.B. bei der Tarifoptionsregelung solle die Kommission nicht unterliegen, sondern sorgfältig und in aller Ruhe ihre Arbeit zu Ende bringen.

Professor Pezzer räumte der körperschaftsteuerlichen Lösung in seiner Bewertung „einen gewissen Charme“ ein, weil diese zu den Kommissionsvorschlägen zur Einkommensbesteuerung passe. Hier sei eine allgemeine inflationsbereinigte Veräußerungsgewinnbesteuerung vorgesehen, die sowohl das Sonderbetriebsvermögen I und II, als auch den § 15a EStG überflüssig mache.

### Übergangsrecht notwendig

Die körperschaftsteuerliche Lösung löse häufig Erschrecken aus, wenn man vermögensverwaltende Gesellschaften in der Form einer GmbH & Co. KG der Körperschaftsteuer unterwerfen wolle. Hier müsse jedoch gesehen werden, dass es solche Gesellschaften dann nicht mehr geben werde, wenn man eine allgemeine Veräußerungsgewinnbesteuerung einführe und nur noch unternehmerische Einkünfte habe. Auf jeden Fall bedürfe es eines Übergangsrechtes, dass den bisherigen Gestaltungen angemessen Rechnung trage. Mit seiner Ausgestaltung könne jedoch erst begonnen werden, wenn das Aussehen des zukünftigen Rechtes feststehe. Dieser Gedanke könne jedoch, so Professor Pezzer, dazu beitragen, die Sorge über körperschaftsteuerliche Überlegungen abzumildern.



**Die Sicht der Finanzverwaltung:** Johannes Nagel, Finanzbehörde Hamburg.



**Nahm ebenfalls Stellung:** Prof. Dr. Manfred Mössner, Universität Osnabrück.

Prof. Dr. Günter Söffing sprach sich für das T-Modell als Sofortlösung aus. Eine Gesamtsteuerreform dauere noch Jahre; das T-Modell sei hingegen sofort umsetzbar und helfe dem breiten Mittelstand.

Hohe Ertragssteuersätze machte Johannes Nagel von der Finanzbehörde Hamburg für das geringe Steueraufkommen der Unternehmensteuern in Deutschland verantwortlich. Die Gewinne entstünden im Ausland, es müsse daher mehr für die Kapitalgesellschaften getan werden als eine Steuersatzreduktion von 6 %. Das körperschaftsteuerliche Optionsmodell wie auch die übrigen Lösungen stellten eine Perpetuierung der Personengesellschaft dar.

Besser sei, die Kapitalgesellschaft so attraktiv zu machen, dass der Anreiz zum Wechsel entstehe. Alternativ schlage er eine Zwangsoption vor. Als einen weiteren Gesichtspunkt nannte Nagel, dass sich große Personengesellschaften nicht ohne Kapitalvernichtung in Kapitalgesellschaften umwandeln

könnten. Würde dieses Problem geregelt, bliebe nur noch der Bereich Einzelunternehmer zu klären.

Einen Appell für verstärktes Nachdenken über Vereinfachungen machte Alfons Kühn vom DIHK. Hinsichtlich des Vereinfachungspotentials seien die heute präsentier-



**Teilnehmer der Veranstaltung:** Hansgeorg Hauser, Commerzbank AG.

ten Modelle „Second-best-Lösungen“. Größte Umsetzungschancen habe ein besonders einfaches Verfahren, da die Finanzverwaltungen Beamte abbauen müssten. Obwohl die EU-Kompatibilität der Ansätze beachtet werden müsse, biete das Steuerrecht einen letzten nationalen Gestal-

tungsraum. Dieser müsse genutzt werden.

Zum Thema Vereinfachung äußerte sich abschließend auch Prof. Dr. Joachim Lang: Das Vereinfachungspotenzial zeige sich erst, wenn man tiefer in die Materie eindringe. Allein die Zweistufigkeit von Gesellschaft und Gesellschafter sei im Einkommensteuerrecht höchst kompliziert geregelt. Die Komplexität des Einkommensteuerrechts würde durch die einkommensteuerrechtlichen Lösungen wie das Tarifoptionsmodell oder das T-Modell weiter erhöht, auch wenn beide Modelle für sich betrachtet praktikabel erschienen. Wesentlich einfacher sei die Körperschaftsteuerliche Lösung, weil die Unternehmensebene einer eigenen Steuer unterworfen sei und das Einkommensteuerrecht nur die Ausschüttungen und die Beteiligungsveräußerungen zu erfassen habe. Ziel müsste es sein, das Körperschaftsteuerrecht so attraktiv und international wettbewerbsfähig zu machen, dass sich die meisten Unternehmen für die Körperschaftsteuer entscheiden oder einer obligatorischen Körperschaftsteuer nicht widersprechen würden. Es gebe erhebliches Vereinfachungspotenzial bei der Regelung der verdeckten Gewinnausschüttung. Die Kommission arbeite auch an einer großzügigen Gruppenbesteuerung mit grenzüberschreitender Verlustverrechnung.



**Pointierte Stellungnahmen:** Horst Langel, Rechtsanwälte Gleiss Lutz, und Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, Richter am Bundesfinanzhof.



**Expertendiskussion:** Prof. Dr. Ingolf Deubel, Staatssekretär im Finanzministerium Rheinland-Pfalz, im Gespräch mit Prof. Dr. Norbert Herzig, Universität Köln.

Prof. Dr. Johanna Hey rief in diesem Zusammenhang noch einmal den Stiftungsauftrag der Steuerkommission ins Gedächtnis: Zu entwickeln sei ein in sich geschlossenes Gesamtmodell. Das Herausgreifen und konzentrierte Bearbeiten einzelner Bausteine sei Voraussetzung für die Entstehung dieses Gesamtmodells.

### Für eine freie Lösung

Ein Plädoyer für eine freie Lösung und gegen einen Wechselzwang leistete Prof. Dr. Wolfgang Kessler. Die Kapitalgesellschaft solle so attraktiv gestaltet werden, dass der Wechsel von selber erfolge.

Zum Abschluss des Expertengesprächs dankte Prof. Dr. Norbert Herzig für die Anregungen und Argumente, die sich zum Teil nicht abschließen würden. Aufgabe der Kommission „Steuergesetzbuch“ sei nun die sorgfältige Wertung und Gewichtung der eingebrachten Gesichtspunkte. Als Kon-

sens nannte Professor Herzig die allgemeine Akzeptanz der Spreizung. Jetzt gehe es darum, eine attraktive Körperschaftsteuer anzubieten, die eine Sogwirkung entfalten könne. Diese sei dann mit einer Reform der Kommunalfinanzen zu verbinden.



**Mitglied des Politischen Beirats:** RA Friedrich Merz MdB.

### Impressum:

Dr. Katrin Schnettler (v.i.S.d.P.)  
Stiftung Marktwirtschaft  
Charlottenstr. 60  
10117 Berlin  
Tel: (030) 206057-0  
[www.stiftung-marktwirtschaft.de](http://www.stiftung-marktwirtschaft.de)