

## Zu den Anreizwirkungen der Unternehmenssteuerreform

*Die Bundesregierung hat vor kurzem den Gesetzentwurf für die von ihr zum 1. Januar 2001 geplante Unternehmenssteuerreform vorgelegt. Neben entlastenden Maßnahmen, die am Tarif anknüpfen, sind Gegenfinanzierungsmaßnahmen, die zu einer Ausweitung der Bemessungsgrundlage führen, vorgesehen. Insgesamt soll dabei eine Nettoentlastung des Unternehmenssektors bewirkt werden.*

*Unter der Annahme, dass die Tarifsenkung für das einzelne Unternehmen eine stärkere Wirkung als die Gegenfinanzierungsmaßnahmen hat, kommt es auch auf der Mikroebene zu einer Entlastung. Kurzfristig resultiert daraus ein positiver Impuls auf das Wirtschaftswachstum. Die Steuerreform beinhaltet aber nicht allein eine Senkung des Tarifs oder eine Ausweitung der Bemessungsgrundlage. Sie enthält auch systemverändernde Elemente, wie das Halbeinkünfteverfahren oder das Optionsmodell. Durch diese Elemente ändern sich die von der Steuer ausgehenden Anreize. Es kommt zu allokativen und distributiven Folgewirkungen, die mittelfristig auf Wachstum und Beschäftigung dämpfend wirken.*

*Mittels einer Veranlagungssimulation wird im Folgenden die steuerliche Belastung für eine Personengesellschaft vor und nach der Reform berechnet. Im Ergebnis zeigt sich, dass die distributiven und allokativen Folgen der Reform weitreichend sind. So werden Unternehmensgewinne gegenüber Arbeitseinkommen, thesaurierte Gewinne gegenüber ausgeschütteten Gewinnen sowie große Unternehmen gegenüber kleinen und mittleren Unternehmen bevorzugt. Im Optionsmodell werden Unternehmer, die dem Spitzensteuersatz unterliegen, bei Gewinnentnahmen gegenüber anderen Unternehmern begünstigt. Benachteiligt werden Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften und sachkapitalintensive Unternehmen gegenüber arbeitsintensiven Unternehmen.*

*Aus steuertheoretischer Sicht soll ein Steuersystem möglichst neutral ausgestaltet sein. Diese Forderung ist nur vordergründig rein akademischer Natur. Ein neutrales Steuersystem hat den Vorteil, dass es privatwirtschaftliche Entscheidungen so wenig wie möglich beeinflusst und damit eine möglichst effiziente Allokation von Ressourcen ermöglicht. Auf diesem Weg werden dann Wachstum und Beschäftigung begünstigt. Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip sollte bei der Besteuerung die Leistungsfähigkeit des Individuums berücksichtigt werden. Da alle Einkünfte unab-*

*hängig von ihrer Entstehung gleichermaßen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit begründen, bedeutet dies, dass alle Einkünfte steuerlich gleich behandelt werden sollten. Dieses Prinzip wird durch den Entwurf nicht gewahrt.*

### **Steuerreformpläne der Bundesregierung**

Mit der Vorlage des Gesetzentwurfs vom 15. Februar 2000 hat die Bundesregierung die beabsichtigte Ausgestaltung der Unternehmenssteuerreform konkretisiert. Für *Kapitalgesellschaften* soll ein einheitlicher Unternehmenssteuersatz von 25 vH eingeführt werden. Bei Ausschüttung an Anteilseigner soll das Halbeinkünfteverfahren gelten. *Personengesellschaften* – in dieser Rechtsform werden über 80 vH der deutschen Unternehmen geführt – sollen sich nach dem Optionsmodell entscheiden können, ob sie nach den gleichen Regeln wie eine Kapitalgesellschaft besteuert werden wollen. Für jene Personengesellschaften, für die die Optionslösung zu einer höheren Steuerbelastung als das geltende Steuerrecht führen würde, soll die Belastung durch die stufenweise Absenkung des Einkommensteuertarifs sowie eine Teilanrechnung der Gewerbesteuer bei der Veranlagung zur Einkommensteuer gesenkt werden.<sup>1</sup> Ein weiteres Element der Reformpläne sind die Maßnahmen zu ihrer Gegenfinanzierung, die an eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage anknüpfen. Entlastungs- und Gegenfinanzierungsmaßnahmen sollen nach Berechnungen des Bundesministeriums der Finanzen zu einer Nettoentlastung des Unternehmenssektors in Höhe von 8,3 Mrd. DM führen.

Das fundamentale Kriterium bei der Ausgestaltung von Steuern ist das Gerechtigkeitsziel – auch wenn dieses Ziel in der Praxis nicht immer realisierbar ist. Nach allgemeiner Auffassung sollte bei der Erhebung der Einkommensteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung getragen werden. Dieses Prinzip soll dem Gedanken der horizontalen Gerechtigkeit – Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit sollen die gleiche steuerliche Belastung tragen – als auch dem Gedanken der vertikalen Gerechtigkeit – Steuerpflichtige mit höherer Leistungsfähigkeit sollen eine höhere steuerliche Belastung tragen – genügen. Der progressive Steuertarif des deutschen Rechts ist als gesellschaftliches Werturteil zu interpretieren, in dem sich ausdrückt,

<sup>1</sup> Wesentliche Elemente des geltenden Steuerrechts und des Gesetzentwurfs sind der Übersicht zu entnehmen.

## Übersicht:

### Wesentliche Elemente des geltenden Steuerrechts und des Gesetzentwurfs

<b>Geltendes Steuerrecht<sup>a</sup></b>		
Einkommensteuer (Tarif 2002)	Eingangsteuersatz Spitzensteuersatz Grundfreibetrag	19,9 vH 48,5 vH bzw. 43 vH für Einkünfte aus Gewerbebetrieb 14.000 DM
Solidaritätszuschlag Gewerbsteuer		5,5 vH Bemessungsgrundlage ist der Gewerbeertrag. Über einen mit der Bemessungsgrundlage steigenden Staffeltarif wird bundeseinheitlich der Steuermessbetrag bestimmt. Dabei gilt ein Freibetrag von 48.000 DM. Auf den Steuermessbetrag wird der in der Gemeinde geltende Hebesatz gelegt und so die Gewerbesteuerschuld berechnet.
<b>Optionsmodell</b>		
Steuerbelastung im Unternehmen Steuerbelastung bei Ausschüttung Solidaritätszuschlag Gewerbsteuer		25 vH Es gilt der Einkommensteuertarif 2005. 5,5 vH Bemessungsgrundlage ist der Gewerbeertrag. Über einen proportionalen Tarif wird bundeseinheitlich der Steuermessbetrag bestimmt. Auf den Steuermessbetrag wird der in der Gemeinde geltende Hebesatz gelegt und so die Gewerbesteuerschuld berechnet.
Halbeinkünfteverfahren		Die Gewinne von Personengesellschaften, die sich für die Option entscheiden, werden, wie bei Kapitalgesellschaften im Unternehmen definitiv, mit Unternehmenssteuer belastet. Kommt es zu Ausschüttungen, werden diese bei der persönlichen Einkommensteuerveranlagung des Unternehmers/Anteilseigners ein zweites Mal besteuert. Um die sich ergebende Doppelbesteuerung abzuschwächen, sollen die Einkünfte aus Gewinnausschüttungen nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage eingehen.
Progressionsvorbehalt		Die Einkünfte, die nach dem Halbeinkünfteverfahren nur zur Hälfte bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sind, werden bei der Ermittlung des persönlichen Steuersatzes voll berücksichtigt.
<b>Veranlagung nach Einkommensteuerrecht</b>		
Einkommensteuer (Tarif 2005)	Eingangsteuersatz Spitzensteuersatz Grundfreibetrag	15 vH 45 vH 15.000 DM
Solidaritätszuschlag Gewerbsteuer		5,5 vH Bemessungsgrundlage ist der Gewerbeertrag. Über einen mit der Bemessungsgrundlage steigenden Staffeltarif wird bundeseinheitlich der Steuermessbetrag bestimmt. Dabei gilt ein Freibetrag von 48.000 DM. Auf den Steuermessbetrag wird der in der Gemeinde geltende Hebesatz gelegt und so die Gewerbesteuerschuld berechnet.
Teilanrechnung der Gewerbesteuer		Bei den Personengesellschaften, die sich dafür entscheiden weiterhin nach Einkommensteuerrecht veranlagt zu werden, wird eine fiktive Gewerbesteuer mit einem Hebesatz von 200 Punkten berechnet und von der Einkommensteuerschuld abgezogen.

<sup>a</sup> Als geltende Rechtslage wird der bereits gesetzlich fixierte Steuertarif für die letzte Stufe der Einkommensteuerreform im Jahre 2002 angenommen.

wie die Höherbelastung zur Herstellung der vertikalen Gerechtigkeit bestimmt werden soll. Der Progressionsgrad ist damit ein Maß für die distributive Wirkung der Steuerausgestaltung.

Die Leistungsfähigkeit selbst wird im deutschen System der synthetischen Einkommensteuer durch den Zugang von Einkünften – unabhängig von deren Quelle – begründet. Die Anwendung des Prinzips sichert daher auch, dass alle Einkünfte steuerlich gleich behandelt werden, so dass vom Steuersystem keine Anreize ausgehen, bestimmte Einkunftsarten anderen vorzuziehen. Von der Besteuerung gehen damit keine negativen Effekte auf die Allokation aus.

Ziel der nachfolgenden Ausführungen ist es, die effektive Steuerbelastung vor und nach der Reform auf der Grundlage hypothetischer Modellunternehmen zu simulieren.<sup>2</sup> Anhand der Ergebnisse sollen

<sup>2</sup> Die Modellunternehmen basieren auf der Unternehmensbilanz der Deutschen Bundesbank. Vgl. DEUTSCHE BUNDESBANK: Verhältniszahlen aus Jahresabschlüssen west- und ostdeutscher Unternehmen für 1996, Statistische Sonderveröffentlichung 6, September 1999. Dabei sind Unternehmen mit einem Umsatz unter 5 Mio. DM, zwischen 5 und 10 Mio. DM, zwischen 10 und 25 Mio. DM, zwischen 25 und 100 Mio. DM sowie über 100 Mio. DM jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst. Zur Vorgehensweise und Konstruktion des Modellunternehmens vgl. VAN DEUVERDEN, K.: Unternehmenssteuerreform: eine

Tabelle 1:  
Steuerbelastung einer Personengesellschaft in vH des steuerlichen Jahresüberschusses ohne Berücksichtigung der Gegenfinanzierung<sup>a</sup>

<b>Steuerbelastung nach geltendem Einkommensteuerrecht (Tarif 2002)</b>						
Gesamtleistung (in DM)	1 Mio.	2,5 Mio.	7,5 Mio.	17,5 Mio.	62,5 Mio.	100 Mio.
Jahresüberschuss vor Gewerbesteuer (in DM)	32.000	80.000	255.000	577.500	2.062.500	3.900.000
Effektive Steuerbelastung in vH des Jahresüberschusses						
Lediger Unternehmer						
Hebesatz von 350 vH	10,0	25,5	47,5	54,3	58,2	58,9
Hebesatz von 390 vH	10,0	25,7	48,1	55,1	59,1	59,9
Hebesatz von 450 vH	10,0	25,8	49,0	56,4	60,5	61,3
Verheirateter Unternehmer <sup>b</sup>						
Hebesatz von 350 vH	0,0	14,9	38,5	50,4	57,1	58,3
Hebesatz von 390 vH	0,0	15,0	39,1	51,2	58,0	59,3
Hebesatz von 450 vH	0,0	15,2	40,1	52,4	59,4	60,7
<b>Steuerbelastung nach der Reform bei Veranlagung nach dem Optionsmodell</b>						
Jahresüberschuss vor Gewerbesteuer <sup>c</sup> (in DM)	-53.000	-5.000	170.000	492.500	1.977.500	3.815.000
Effektive Steuerbelastung in vH des Jahresüberschusses						
Im Unternehmen						
Hebesatz von 350 vH	0,0	0,0	39,3	39,3	39,3	39,3
Hebesatz von 390 vH	0,0	0,0	40,7	40,7	40,7	40,7
Hebesatz von 450 vH	0,0	0,0	42,9	42,9	42,9	42,9
Bei Vollausschüttung <sup>d</sup>						
Lediger Unternehmer						
Hebesatz von 350 vH	61,6	24,6	44,7	50,1	52,7	53,2
Hebesatz von 390 vH	61,6	24,6	45,5	51,0	53,8	54,3
Hebesatz von 450 vH	61,6	24,6	46,6	52,5	55,4	55,9
Verheirateter Unternehmer <sup>b</sup>						
Hebesatz von 350 vH	32,4	13,0	38,6	47,6	52,1	52,9
Hebesatz von 390 vH	32,4	13,0	39,3	48,6	53,2	54,0
Hebesatz von 450 vH	32,4	13,0	40,4	50,0	54,8	55,6
<b>Steuerbelastung nach der Reform bei Veranlagung nach Einkommensteuerrecht (Tarif 2005) mit Teilanrechnung der Gewerbesteuer</b>						
Jahresüberschuss vor Gewerbesteuer (in DM)	32.000	80.000	255.000	577.500	2.062.500	3.900.000
Effektive Steuerbelastung in vH des Jahresüberschusses						
Lediger Unternehmer						
Hebesatz von 350 vH	8,1	23,5	40,1	44,7	47,3	47,8
Hebesatz von 390 vH	8,1	23,5	40,1	44,8	47,4	47,9
Hebesatz von 450 vH	8,1	23,6	40,2	44,9	47,6	48,1
Verheirateter Unternehmer <sup>b</sup>						
Hebesatz von 350 vH	0,0	12,6	32,1	41,2	46,4	47,3
Hebesatz von 390 vH	0,0	12,7	32,2	41,3	46,4	47,4
Hebesatz von 450 vH	0,0	12,9	32,4	41,4	46,6	47,5

<sup>a</sup> Einschließlich Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag. – <sup>b</sup> Es ist unterstellt, dass der verheiratete Unternehmer Alleinverdiener ist. <sup>c</sup> – In der Berechnung ist ein Unternehmerlohn von 85.000 DM unterstellt worden. Die Bezugsgröße ist dann der Jahresüberschuss einschließlich Unternehmergehalt. – <sup>d</sup> Für die Veranlagung zur persönlichen Einkommensteuer des Unternehmers gilt der Einkommensteuertarif 2005. In der Simulation sind Sonderausgaben von 5.000 DM für ledige und von 10.000 DM für verheiratete Steuerpflichtige sowie eine Werbungskostenpauschale von 2.000 DM angesetzt worden.

Quelle: Berechnungen des IWH.

dann die allokativen und distributiven Auswirkungen der Maßnahmen erläutert werden.

### ***Steuerveranlagung einer Personengesellschaft vor der Reform, ...***

Für die Veranlagung nach geltendem Recht ist unterstellt, dass alle Stufen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 in Kraft sind (Einkom-

Veranlagungssimulation für ostdeutsche Industrieunternehmen, in: IWH, Wirtschaft im Wandel 15/1999, S. 3-12.

mensteuertarif 2002). Der Eingangsteuersatz beträgt 19,9 vH und der Grundfreibetrag liegt bei 14.000 DM. Für Einkünfte aus Gewerbebetrieb gilt die Kappungsgrenze nach § 32c EStG, so dass der Steuersatz maximal 43 vH betragen kann. In die steuerliche Belastung wird der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 vH einbezogen. Für die Berechnung der Gewerbesteuer ist der für Personengesellschaften gültige Staffeltarif unterstellt. Um den Einfluss des Gewerbesteuerhebesatzes zu zeigen, wird alternativ ein Hebesatz von 350, 390 und 450 Punkten unterstellt.

Die sich aus der Simulation ergebende Steuerbelastung vor der Reform ist Tabelle 1 zu entnehmen. Bei geltendem Steuerrecht steigt die Steuerbelastung eines Unternehmens mit steigender Unternehmensgröße und damit wachsendem Jahresüberschuss. Grund hierfür ist zum einen der progressive Einkommensteuertarif.<sup>3</sup> Zum anderen ist hierfür aber auch die Gewerbesteuer verantwortlich. Anders als die subjektbezogene Einkommensteuer sollte die Gewerbesteuer als objektbezogene Steuer die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen unberücksichtigt lassen. Ihre tatsächliche Ausgestaltung bei der Besteuerung von Personengesellschaften wird allerdings stark von den persönlichen Verhältnissen des Unternehmers bestimmt. Zum einen enthält der Tarif einen hohen Freibetrag von 48.000 DM, zum anderen ist ein Staffeltarif verwirklicht, der mit wachsendem Gewerbeertrag zunimmt. Daher entsteht durch die Gewerbesteuer eine Art „zweite Progression“. Dies erklärt auch, dass hohe Hebesätze bei großen Unternehmen stärker auf die Höhe der effektiven Steuerbelastung wirken.

### ... nach dem Optionsmodell ...

Personengesellschaften soll es nach der Steuerreform möglich sein, sich zu entscheiden, ob sie in Zukunft nach Einkommensteuerrecht veranlagt oder aber steuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden wollen. Optieren sie für letzteres, werden Gewinne – wie bei Kapitalgesellschaften – mit einem Steuersatz von 25 vH belastet. Dem Unternehmer wird rechtlich die Möglichkeit eingeräumt, sich selbst ein Gehalt zu zahlen. Dieses Gehalt stellt dann – wie das Geschäftsführergehalt in einer

Kapitalgesellschaft – eine Betriebsausgabe dar und mindert somit den steuerlichen Jahresüberschuss. Die Ermittlung der Gewerbesteuer erfolgt auf Grundlage des linearen Tarifs für Kapitalgesellschaften. Wie Tabelle 1 zeigt, resultiert aus der Besteuerung im Unternehmen für jeden positiven Jahresüberschuss eine proportional gleiche steuerliche Belastung.

Das Unternehmergehalt wird wie bei einem Arbeitnehmer besteuert. Entnimmt der Unternehmer über sein Gehalt hinaus Gewinne, soll das Halbeinkünfteverfahren Anwendung finden. Nach diesem Verfahren werden die aus dem Unternehmen entnommenen Gewinne nur zur Hälfte in die persönliche Einkommensteuerveranlagung des Unternehmers einbezogen. Damit soll die Doppelbesteuerung, die sich aus der Tatsache ergibt, dass ausgeschüttete Gewinne definitiv mit einem Steuersatz von 25 vH belastet sind, abgemildert werden. Diese Regelungen führen dazu, dass Gewinne, solange sie thesauriert werden, steuerlich geringer belastet werden als ausgeschüttete Gewinne und diese wiederum steuerlich geringer belastet werden als Arbeits-einkünfte. Da aber alle diese Einkünfte letztendlich dem Unternehmer zuzuordnen sind und gleichermaßen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit begründen, ist das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt.

Gewinnausschüttungen werden bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach dem Halbeinkünfteverfahren behandelt. Bei Ermittlung des Steuersatzes gilt der Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG, das heißt bei der Bestimmung des Steuersatzes werden diese Einkünfte voll berücksichtigt. Begründet wird dieses Vorgehen mit dem Umstand, dass dem Unternehmer die Gewinnentnahme in voller Höhe zufließt und somit auch in voller Höhe wirtschaftliche Leistungsfähigkeit entstehen würde. Für Unternehmer, die von vornherein dem Spitzensteuersatz unterliegen, kann der Progressionsvorbehalt den Steuersatz aber nicht erhöhen. Die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips führt hier also dazu, dass sich nur für die Unternehmer mit einem Steuersatz unterhalb des Spitzensteuersatzes eine zusätzliche Belastung ergibt.

Die steuerliche Belastung bei Vollausschüttung ist ebenfalls Tabelle 1 zu entnehmen. Um diese mit der steuerlichen Belastung ohne Optionsmodell vergleichen zu können, wird die effektive Steuerbelastung auf den Jahresüberschuss plus Unternehmergehalt bezogen. Es zeigt sich, dass die steuerliche Belastung für kleine und mittlere Personengesellschaften stark ansteigt, wenn diese nach dem Optionsmodell veranlagt werden. Dies

<sup>3</sup> Der Einkommensteuertarif wird für Einkünfte aus Gewerbebetrieb allerdings schon bei 43 vH gekappt. Diese Kappungsgrenze wird damit begründet, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb noch der Gewerbesteuer unterliegen. Hier liegt ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vor.

liegt zum einen darin begründet, dass hier auch Unternehmen einbezogen sind, die vor der Reform einem niedrigeren Steuersatz als 25 vH gegenüberstanden. Ausschlaggebend für die hohe Belastung ist der Umstand, dass das Unternehmergehalt in der Simulation saldenmechanisch für alle Unternehmensgrößen in gleicher Höhe als Betriebsausgabe in Ansatz gebracht wurde. Für die kleinen Unternehmen hat dies zur Folge, dass sie jetzt teilweise mit einem Verlust abschließen. Auf ihr unterstelltes Unternehmergehalt sind dennoch Steuern zu zahlen. Darüber hinaus werden mittlere Unternehmen im Fall der Vollausschüttung stärker belastet, da hier der oben beschriebene Progressionsvorbehalt wirkt.

Neben den beschriebenen distributiven Schwächen hat die Optionslösung aber vor allem negative allokativen Wirkungen. Insgesamt wird die Regelung dazu führen, dass die Allokationsfunktion des Kapitalmarktes geschwächt wird. Werden Gewinne entnommen, erfolgt eine steuerliche Nachbelastung. Daraus ergibt sich ein Lock-In-Effekt. Aus steuerlichen Gründen wird es vorteilhafter, Kapital im Unternehmen(-ssektor) zu belassen, anstatt es auszuschütten. Hinter dieser Regelung steht die Vorstellung, dass im Unternehmen verbleibende Gewinne über Reinvestitionen in Sachkapital zu mehr Wachstum und Beschäftigung führen. Sicher ist aber lediglich, dass dadurch die Selbstfinanzierung im Unternehmen gefördert wird. Ob die gewählte Investition die volkswirtschaftlich beste Verwendung darstellt, ob mit den so induzierten Investitionen Arbeitsplätze geschaffen werden oder ob im Unternehmen belassene Gewinne überhaupt in Sachinvestitionen und nicht in Finanzinvestitionen fließen, lässt sich nicht von vornherein sagen. Außerdem negiert diese Vorstellung die Tatsache, dass nicht alle ausgeschütteten Gewinne in den Konsum fließen, sondern zum Teil auch wieder investiert werden.<sup>4</sup>

Darüber hinaus ist es nach geltendem Steuerrecht oftmals günstiger, Vermögensgegenstände dem Privatvermögen zuzuordnen. Mit der steuerlichen Begünstigung einbehaltener Gewinne wird die Reform daher zu erheblichen Umschichtungen

zwischen Privat- und Betriebsvermögen führen. Problematisch erscheint in diesem Zusammenhang, dass es organisatorisch schwierig sein wird, die persönliche und die betriebliche Sphäre des Unternehmers für steuerliche Belange zu trennen. Den verwaltungstechnischen Schwierigkeiten stehen mit steigendem persönlichen Einkommensteuersatz wachsende Anreize gegenüber, möglichst viele Vermögensposten dem Unternehmen zuzuordnen. Darüber hinaus werden dem Unternehmer hier steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet, die bei anderen Einkunftsarten nicht vorliegen.

Wie gezeigt, soll dem Unternehmer nach der Reform die Entscheidung überlassen werden, ob er sich steuerlich wie eine Kapital- oder wie eine Personengesellschaft behandeln lassen will. Welche Wahl günstiger ist, hängt von dem erzielten Gewinn und der Ausschüttungspolitik ab. Nach dem Gesetzentwurf soll es möglich sein, sich rückwirkend innerhalb von acht Monaten nach dem Bilanzstichtag zu entscheiden, nach welchen Regeln man veranlagt werden will. Außerdem soll es möglich sein, jederzeit von der Veranlagung als „fiktive“ Kapitalgesellschaft zur Veranlagung als Personengesellschaft zurückzukehren. Da diese „Umwandlungen“ wohl mit einem beträchtlichen Beratungsaufwand verbunden sein dürften und zudem an die Wahl auch noch andere steuerliche Konsequenzen, wie beispielsweise die steuerliche Behandlung von Erbschaften geknüpft sind, sind die Folgen eines „jederzeitigen“ Wechsels weder für die Verwaltung noch für den Unternehmer derzeit absehbar.

#### *... und mit Teilanrechnung der Gewerbesteuer*

Wie Tabelle 1 zeigt, lohnt sich das Optionsmodell für kleine und mittlere Unternehmen nicht. Zu ihrer Entlastung soll daher die bereits gesetzlich fixierte dritte Stufe des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 auf das Jahr 2001 vorgezogen werden. Darüber hinaus soll bis zum Jahr 2005 in mehreren Schritten eine weitere Senkung des Tarifs erfolgen, so dass sich letztendlich ein Eingangsteuersatz von 15 vH, ein Grundfreibetrag von 15.000 DM sowie ein Spitzensteuersatz von 45 vH ergeben (Tarif 2005).

Darüber hinaus soll die Gewerbesteuer bei der Veranlagung zur Einkommensteuer teilweise angerechnet werden. Da der Freibetrag in der Gewerbesteuer bei 48.000 DM liegt würden hiervon mittlere Unternehmen entlastet. Trotz der Teilanrechnung soll die Gewerbesteuer nach wie vor als Betriebsausgabe abziehbar sein und mindert so den

<sup>4</sup> Zu den allokativen Wirkungen unterschiedlicher Steuersysteme vgl. unter anderem SINN, H.-W.: Systeme der Kapitaleinkommensbesteuerung – ein Allokationstheoretischer Vergleich, in: Bös, D.; Rose, M.; Seidl, C. (Hrsg.), Beiträge zur Steuertheorie. Berlin u. a. 1984. – ATKINSON, A.B.; STIGLITZ, J.E.: Lectures on Public Economics. London u. a. 1980. – KAY, J.A.; KING, M.A.: The British Tax System. Oxford 1978.

steuerlichen Jahresüberschuss. Für die Teilanrechnung wird eine fiktive Gewerbesteuer mit einem Hebesatz von 200 Punkten berechnet und dann von der Einkommensteuerschuld abgezogen. Insgesamt sinkt dadurch die effektive steuerliche Belastung des Gewinns. Unter der vereinfachenden Annahme, dass die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer identisch ist<sup>5</sup>, bedeutet diese Vorgehensweise, dass Unternehmen, die ihren Standort in Kommunen mit einem Hebesatz von 400 vH haben, faktisch nicht durch Gewerbesteuer belastet werden.<sup>6</sup> Unternehmen in Kommunen mit einem geringeren Hebesatz erhalten sogar eine größere Erstattung, als sie tatsächlich an Steuern zahlen, Unternehmen in Kommunen mit einem höheren Hebesatz bleiben auch nach der Anrechnung bei der Einkommenssteuerveranlagung mit Gewerbesteuer belastet.

Wie Tabelle 1 zu entnehmen ist, ergibt sich aus der Tarifsenkung für alle Unternehmen eine Verringerung der steuerlichen Belastung. Die Teilanrechnung der Gewerbesteuer führt über die oben beschriebene „zweite Progression“ dazu, dass die Entlastung großer Unternehmen relativ höher ist als die der kleinen Unternehmen. Die relative Entlastung steigt dabei mit der Höhe des Hebesatzes an.

Verglichen mit dem Optionsmodell zeigt sich, dass eine Entscheidung für die Option ab einer bestimmten Unternehmensgröße günstiger ist, solange die Gewinne im Unternehmen verbleiben. Unterstellt man anstelle der vollständigen Thesaurierung aber die volle Ausschüttung erzielter Gewinne, ist die Veranlagung nach Einkommensteuerrecht auch für große Unternehmen günstiger.

Der Teilanrechnung wird von der Regierung der „positive Nebeneffekt“ zugeschrieben, dass damit gleichzeitig strukturpolitisch gewirkt würde. Da strukturschwache Regionen in der Regel einen niedrigen Hebesatz hätten – explizit wird Ostdeutschland genannt – würde mit der höheren Anrechnung in der Einkommensteuer ein Anreiz zur Ansiedlung in diesen Regionen gegeben.

Tatsächlich wird eine strukturschwache Kommune sich bewusst sein, dass sie einen niedrigeren Hebesatz als eine strukturstarke Kommune wählen sollte, um so Gewerbeansiedlungen zu begünstigen.

Allerdings stehen die Kommunen nicht nur vor der Wahl eines „richtigen“ Hebesatzes. Sie sehen sich vielmehr der Notwendigkeit gegenüber, ihren Haushalt zu finanzieren. Gerade strukturschwache Kommunen weisen häufig einen relativ hohen Hebesatz auf.<sup>7</sup> Diese „strukturpolitische Komponente“ setzt daher an der falschen Größe an.

Darüber hinaus wird die Teilanrechnung die Standortwahl eines Unternehmers, der sich zwischen zwei alternativen Standorten in Deutschland entscheidet, nicht beeinflussen. Unter der Annahme sonst gleicher Standortfaktoren wird ein Unternehmer dem Standort den Vorzug geben, der den niedrigsten Hebesatz aufweist. Die Teilanrechnung ändert dieses Kriterium nicht, da sie grundsätzlich auf einem fiktiven Hebesatz von 200 Punkten beruht. Eine „strukturpolitische Lenkung“ kann mit dieser Maßnahme daher nicht erreicht werden.

Die Teilanrechnung der Gewerbesteuer hat aber in jedem Fall zur Folge, dass hier eine Steuer auf den Gewerbebetrieb bei der Veranlagung des Gewerbetreibenden angerechnet wird. Dies ist aus steuersystematischen Gründen abzulehnen, auch wenn die Gewerbesteuer sich in der Praxis immer mehr zu einer Steuer auf den Gewinn entwickelt hat. Mit der Teilanrechnung werden die persönlichen Verhältnisse des Schuldners bei der Berechnung der Gewerbesteuer noch stärker berücksichtigt als nach geltendem Recht. Dann wäre es aber nur konsequent, die Gewerbesteuer in die Einkommensteuer zu integrieren. Darüber hinaus wird die Verrechnung insbesondere dann sehr kompliziert, wenn das Unternehmen die Möglichkeit nutzt, mehrmals zwischen der Veranlagung als Personengesellschaft und der Veranlagung als Kapitalgesellschaft zu wechseln.

### ***Steuerbelastung einer Personengesellschaft unter Berücksichtigung der Gegenfinanzierung***

Die Unternehmenssteuerreform kann nicht losgelöst von den mit ihr verbundenen Gegenfinanzierungsmaßnahmen beurteilt werden. Daher wird in einem zweiten Schritt die Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage in die Kalkulation einbezogen. Hinsichtlich der Gegenfinanzierung sind vorwiegend Maßnahmen zur Einschränkung der

<sup>5</sup> Die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer unterscheidet sich von der der Einkommensteuer durch einige Kürzungen und Hinzurechnungen, die auch in der Simulation aus Vereinfachungsgründen vernachlässigt worden sind.

<sup>6</sup> Streng genommen muss dazu der Grenzsteuersatz des Unternehmers bei 50 vH liegen.

<sup>7</sup> In der Regionalökonomie wird ein u-förmiger Verlauf der Hebesätze angenommen, das heißt finanzschwache und finanzstarke Kommunen weisen einen hohen Hebesatz auf, mittlere Kommunen liegen mit ihren Hebesätzen darunter.

Abschreibungsbedingungen geplant.<sup>8</sup> So soll die degressive Abschreibung von jetzt maximal 30 vH auf 20 vH gesenkt werden. Außerdem soll die Nutzungsdauer für bebaute Grundstücke und Bauten von heute 25 Jahren auf 30 Jahre erhöht werden.<sup>9</sup>

Die Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen wird in der Ertragsrechnung des Unternehmens zu einer Verringerung der Aufwendungen und damit zu einem Anstieg des steuerlichen Jahresüberschusses führen, wodurch die Steuerbelastung steigen wird. Um in der Gewinn- und Verlustrechnung des Modellunternehmens die steuerlichen Abschreibungen anpassen zu können, muss der Investitionsverlauf rekonstruiert werden. Hierzu wird hilfsweise die Statistik des Statistischen Bundesamtes über das Produzierende Gewerbe<sup>10</sup> herangezogen.<sup>11</sup> Ergebnis dieser Berechnungen ist, dass die Relation der Abschreibungen zur Gesamtleistung durch die Simulation der Gegenfinanzierungsmaßnahmen um 30 vH sinkt. Für den so neu berechneten Jahresüberschuss wird dann die Steuerveranlagung simuliert.

Bei der Interpretation der sich hier ergebenden Steuerbelastungen ist zu beachten, dass Abschreibungen nur ein Mittel darstellen, die Liquidität eines Unternehmens durch das Aufschieben von Steuerzahlungen auf einen späteren Zeitpunkt zu erhöhen. Werden Abschreibungsbedingungen verschlechtert, so verschiebt sich die Liquiditätswirkung zeitlich nach hinten und die steuerliche Entlastung fällt später an. In dynamischer Betrachtung wäre dieser Liquiditätsentgang dann zu verzinsen. Geht man allerdings davon aus, dass der Investitionsverlauf über die Jahre gleich bleibt, das heißt regelmäßig Ersatzinvestitionen vorgenommen werden, um so die Unternehmenstätigkeit aufrecht zu erhalten, ist der sich durch die Verschlechterung

der Abschreibungsbedingungen ergebende Liquiditätsverlust dauerhaft.<sup>12</sup>

Die effektive steuerliche Belastung unter Berücksichtigung der Gegenfinanzierung ist in Tabelle 2 aufgeführt. Bei der Interpretation der Ergebnisse muss aber beachtet werden, dass der steuerliche Jahresüberschuss vor und nach der Reform unterschiedlich hoch ist. Damit ist auch die Bezugsgröße der steuerlichen Belastung eine andere, so dass ein direkter Vergleich der Steuersätze nur eingeschränkt möglich ist.

Dennoch lässt sich aus der Betrachtung der effektiven Steuerbelastung nach der Reform mit und ohne Gegenfinanzierung feststellen, dass die Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen kleine Unternehmen relativ stärker trifft als große Unternehmen. Dies erklärt sich zum einen aus der Tatsache, dass die kleinen Unternehmen, die schon vor der Reform niedrigeren nominalen Steuersätzen gegenüberstanden, von der Senkung der Tarife weniger profitieren als die großen. Zum anderen haben die steuerlichen Abschreibungen aber für die kleinen und mittleren Unternehmen auch ein relativ höheres Gewicht – in Relation zur Gesamtleistung – als für die großen Unternehmen. Beides wirkt dahingehend, dass die Steuerreform kleine Unternehmen auch dann relativ weniger als große Unternehmen entlastet, wenn die weitere Absenkung des Einkommensteuertarifs und die Teilanrechnung der Gewerbesteuer in die Berechnung einbezogen werden.

Mit der gleichen Argumentation lässt sich begründen, dass sachkapitalintensive Unternehmen, die in der Vergangenheit in erhöhtem Maße investiert haben und sich damit nach geltendem Steuerrecht durch höhere Abschreibungen Liquidität zuführen konnten, von der Gegenfinanzierung zur Unternehmenssteuerreform stärker betroffen sein werden als andere Unternehmen.<sup>13</sup>

---

<sup>8</sup> Die Streichung der Kappungsgrenze nach § 32 c EStG setzt am Tarif an und wurde in den Berechnungen bereits berücksichtigt.

<sup>9</sup> Es ist auch geplant, die den AfA-Tabellen zugrundeliegenden Nutzungsdauern den „technischen Verhältnissen“ anzupassen, das heißt sie zu verlängern. Diese Maßnahmen, die nach Berechnungen des Bundesministeriums der Finanzen ein Gesamtvolumen von 3,5 Mrd. DM ausmachen sollen, sind nicht berücksichtigt, da noch keine konkreten Tabellen vorliegen.

<sup>10</sup> STATISTISCHES BUNDESAMT: Fachserie 4, Reihe 4.2.1, diverse Jahrgänge.

<sup>11</sup> Zur Vorgehensweise bei der Bestimmung der Auswirkungen der Gegenfinanzierung auf den steuerlichen Jahresüberschuss und damit auf die steuerliche Belastung vgl. VAN DEUVERDEN, K.: a. a. O.

---

<sup>12</sup> Will man die steuerliche Belastung von Investitionen über den Zeitablauf bestimmen, so geht man im Allgemeinen davon aus, dass eine Kette identischer Einzelinvestitionen vorliegt. Volkswirtschaftlich gesehen bedeutet diese Annahme, dass der gesamtwirtschaftliche Investitionsstrom über die Jahre gleich bleibt.

<sup>13</sup> Damit ändern sich die früheren Aussagen, dass die ostdeutschen Industrieunternehmen stärker als die westdeutschen Unternehmen durch die Maßnahmen zur Gegenfinanzierung herangezogen werden, nicht. Vgl. VAN DEUVERDEN, K.: a. a. O.

Tabelle 2:

Steuerbelastung einer Personengesellschaft in vH des steuerlichen Jahresüberschusses unter Berücksichtigung der Gegenfinanzierung<sup>a</sup>

Steuerbelastung nach der Reform bei Veranlagung nach dem Optionsmodell						
Gesamtleistung (in DM)	1 Mio.	2,5 Mio.	7,5 Mio.	17,5 Mio.	62,5 Mio.	100 Mio.
Jahresüberschuss vor Gewerbesteuer <sup>b</sup> (in DM)	-36.357	36.607	287.887	724.421	2.786.525	4.924.520
Effektive Steuerbelastung in vH des Jahresüberschusses						
Im Unternehmen						
Hebesatz von 350 vH	0,0	39,3	39,3	39,3	39,3	39,3
Hebesatz von 390 vH	0,0	40,7	40,7	40,7	40,7	40,7
Hebesatz von 450 vH	0,0	42,9	42,9	42,9	42,9	42,9
Bei Vollausschüttung <sup>c</sup>						
Lediger Unternehmer						
Hebesatz von 350 vH	40,5	33,5	48,2	51,3	53,1	53,3
Hebesatz von 390 vH	40,5	33,8	49,1	52,3	54,1	54,4
Hebesatz von 450 vH	40,5	34,2	50,4	53,8	55,8	56,1
Verheirateter Unternehmer <sup>d</sup>						
Hebesatz von 350 vH	21,3	24,3	44,5	49,8	52,6	53,1
Hebesatz von 390 vH	21,3	24,6	45,3	50,8	53,7	54,2
Hebesatz von 450 vH	21,3	25,1	46,6	52,3	55,4	55,9
Steuerbelastung nach der Reform bei Veranlagung nach Einkommensteuerrecht (Tarif 2005) mit Teilanrechnung der Gewerbesteuer						
Jahresüberschuss vor Gewerbesteuer (in DM)	48.643	121.607	372.887	809.421	2.871.525	5.009.520
Effektive Steuerbelastung in vH des Jahresüberschusses						
Lediger Unternehmer						
Hebesatz von 350 vH	15,1	31,0	42,7	45,7	47,6	47,9
Hebesatz von 390 vH	15,1	31,0	42,8	45,8	47,7	48,0
Hebesatz von 450 vH	15,1	31,0	42,9	46,0	47,9	48,2
Verheirateter Unternehmer <sup>d</sup>						
Hebesatz von 350 vH	3,2	20,0	37,2	43,2	46,9	47,5
Hebesatz von 390 vH	3,2	20,2	37,3	43,3	47,0	47,6
Hebesatz von 450 vH	3,3	20,4	37,4	43,5	47,2	47,8

<sup>a</sup> Einschließlich Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag. – <sup>b</sup> In der Berechnung ist ein Unternehmerlohn von 85.000 DM unterstellt worden. Die Bezugsgröße ist dann der Jahresüberschuss einschließlich Unternehmergehalt. <sup>c</sup> – Für die Veranlagung zur persönlichen Einkommensteuer des Unternehmers gilt der Einkommensteuertarif 2005. In der Simulation sind Sonderausgaben von 5.000 DM für ledige und von 10.000 DM für verheiratete Steuerpflichtige sowie eine Werbekostenpauschale von 2.000 DM angesetzt worden. <sup>d</sup> – Es ist unterstellt, dass der verheiratete Unternehmer Alleinverdiener ist.

Quelle: Berechnungen des IWH.

### Fazit

Die von der Bundesregierung beabsichtigte Unternehmenssteuerreform wird mit einer Nettoentlastung des Unternehmenssektors insgesamt verbunden sein. Mit dieser Entlastung ist ein positiver Impuls auf Wachstum und Beschäftigung verbunden. Die Unternehmenssteuerreform beinhaltet aber einige systemverändernde Elemente, wie beispielsweise das Halbeinkünfteverfahren und das Optionsmodell. Nach geltendem Steuerrecht werden im Grundsatz alle Einkünfte steuerlich gleich behandelt, auch wenn es in der Praxis Ausnahme-

regelungen gibt. Nach den Reformplänen sollen hingegen Einkünfte in Abhängigkeit von ihrer Quelle unterschiedlich behandelt werden. Damit ändern sich die vom Steuersystem ausgehenden Anreize grundlegend. Aufgrund nachgelagerter allokativer Prozesse ist mittelfristig von einem negativen Impuls auf Wachstum und Beschäftigung auszugehen. Auch die distributiven Wirkungen der Reform entsprechen nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

*Kristina van Deuverden  
(kdn@iwh.uni-halle.de)*