

Boss, Alfred

Book Part — Published Version

Zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Provided in Cooperation with:

Kiel Institute for the World Economy (IfW)

Suggested Citation: Boss, Alfred (2007) : Zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, In: Weltkonjunktur und deutsche Konjunktur im Frühjahr 2007, Institut für Weltwirtschaft (IfW), Kiel, Iss. 1, pp. 62-66

This Version is available at:

<http://hdl.handle.net/10419/4004>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Alfred Boss

Zusammenfassung:

Der Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes beinhaltet einzelne Maßnahmen, durch deren Verwirklichung die Besteuerung der Unternehmensgewinne überschaubarer würde. Er enthält aber auch Regelungen, die das Steuerrecht komplizierter machen würden. In steuer-systematischer Hinsicht ist der Gesetzentwurf mit mancherlei Mängeln behaftet. Die Fremdfinanzierung würde bei Verwirklichung des Reformplans im Vergleich zur Eigenfinanzierung zusätzlich begünstigt. Deutschland würde allerdings als Standort für Unternehmen attraktiver, wenn die Steuersätze wie geplant gesenkt werden.

Beabsichtigte Änderungen

Der Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (BMF 2007) sieht vor, die Unternehmensgewinne und einzelne Arten der Kapitaleinkommen niedriger als bislang zu besteuern. Der Körperschaftsteuersatz soll von 25 auf 15 Prozent gesenkt werden; einschließlich der Belastung durch die Gewerbesteuer und den Solidaritätszuschlag sollen einbehaltene Gewinne der Kapitalgesellschaften (bei einem Hebesatz der Gewerbesteuer von 400 Prozent im Durchschnitt der Gemeinden) nicht mehr mit 38,7 Prozent, sondern nur noch mit 29,8 Prozent belastet werden.¹ Die von Kapitalgesellschaften ausgeschütteten Gewinne (Dividenden) sollen – wie bislang – auf der Ebene der Anteilseigner zusätzlich besteuert werden. Es ist aber beabsichtigt, sie ab Jahresbeginn 2009 nicht mehr (nach dem Halbeinkünfteverfahren) zu 50 Prozent, sondern zu 100 Prozent durch die persönliche Einkommensteuer zu belasten; allerdings soll nicht mehr der marginale Einkommensteuersatz, sondern – ebenfalls ab 2009 – ein Abgeltungssteuersatz von 25 Prozent maßgeblich sein.² Einbehaltene Gewinne der Kapitalgesellschaften würden durch die Reform wesentlich stärker entlastet als Dividenden (Tabelle).

¹ Die Gewerbesteuer soll bei der Festlegung ihrer eigenen Bemessungsgrundlage und bei der Festlegung der Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer nicht mehr absetzbar sein. Freilich soll für Kapitalgesellschaften die Messzahl, die zusammen mit dem von der jeweiligen Gemeinde festgesetzten Hebesatz den Steuersatz definiert, von 5 auf 3,5 Prozent reduziert werden; die Belastung durch die Gewerbesteuer allein beliefe sich dann bei Kapitalgesellschaften bei einem Hebesatz von 400 Prozent auf 14,00 statt auf 16,67 Prozent. Für Personenunternehmen sollen die Staffelung der Messzahlen abgeschafft und eine einheitliche Messzahl von 3,5 Prozent eingeführt werden.

² Es soll aber eine Option auf Veranlagung zur Einkommensteuer für diejenigen Anleger geben, deren marginaler Steuersatz unter 25 Prozent liegt, so dass der Steuersatz letztlich im Extremfall auf null reduziert wird.

Zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Tabelle:

Steuerbelastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften im Jahr 2007 und nach dem Referentenentwurf

	Gegenwärtige Rechtslage	Referentenentwurf ^a	
		2008	2009
Gewinn	100	100	100
Gewerbesteuer (bei einem unterstellten Hebesatz von 400 Prozent) ^b	16,67	14,00	14,00
Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer	83,33	100,00	100
Körperschaftsteuer	20,83	15,00	15,00
Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent)	1,15	0,83	0,83
Steuerbelastung bei Einbehaltung des Gewinns	38,65	29,83	29,83
Nettogewinn	61,35	70,17	70,17
Einkommensteuer bei Gewinnausschüttung			
Steuersatz 45 Prozent	13,80 ^c	15,79 ^c	17,54 ^d
Steuersatz 15 Prozent	4,60 ^c	5,26 ^c	10,52 ^e
Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent)			
Steuersatz 45 Prozent	0,76	0,87	0,96
Steuersatz 15 Prozent	0,25	0,29	0,58
Einkommen des Anteilseigners nach Steuern			
Steuersatz 45 Prozent	46,79	53,51	51,67
Steuersatz 15 Prozent	56,50	64,62	59,07
Steuerbelastung des Anteilseigners			
Steuersatz 45 Prozent	53,21	46,49	48,33
Steuersatz 15 Prozent	43,50	35,38	40,93

^aÄnderungen bei der Zinsbesteuerung auf Unternehmensebene sind nicht berücksichtigt. — ^bUnter der Annahme, dass sich Hinzurechnungen zum und Absetzungen vom Gewerbeertrag gleichen und dass deshalb der Gewerbeertrag dem körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn entspricht. — ^cDie Dividende wird nach dem Halbeinkünfteverfahren zu 50 Prozent besteuert. — ^dAbgeltungssteuer bei Abschaffung des Halbeinkünfteverfahrens: 25 Prozent. — ^eDie Abgeltungssteuer wird bei der Einkommensteueranlagung entsprechend der Höhe des persönlichen Einkommensteuersatzes korrigiert.

Quelle: Eigene Berechnungen.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften erwirtschaftet werden, sollen unverändert durch die Einkommensteuer (bei vergrößerter Bemessungsgrundlage) und die Gewerbesteuer belastet werden. Allerdings soll ein größerer Teil der (u.a. wegen der verbreiterten Basis und wegen des Wegfalls des Staffeltarifs) veränderten Gewerbesteuerschuld der Personenunternehmen auf die Einkommensteuerschuld der Gesellschafter angerechnet werden dürfen. Die Steuerbelastung insgesamt variiert mit dem persönlichen Einkommensteuersatz. Einbehaltene Gewinne von Personenunternehmen sollen auf Antrag (einschließlich Solidaritätszuschlag) mit 29,8 Prozent (und damit wie einbehaltene Gewinne von Kapitalgesellschaften) belastet werden (vgl. hierzu Schrinner 2007); bei Entnahme des Gewinns sollen die begünstigt besteuerten Beträge in Analogie zur Dividendenbesteuerung nachversteuert werden.

Zinserträge der privaten Haushalte sollen ab Jahresbeginn 2009 durch eine Abgeltungssteuer mit 25 Prozent belastet werden;³ dies bedeutete, dass die Steuerlast für Zinserträge der privaten Haushalte im Durchschnitt deutlich abnähme. Die Abgeltungssteuer soll auch für private Veräußerungsgewinne gelten, soweit sie nicht aus Immobiliengeschäften beruhen.

Weitere Änderungen betreffen z.B. die Abgrenzung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer, die Abschreibungsregeln, die Absetzbarkeit der per saldo von Unternehmen geleisteten Zinszahlungen und die „Ansparabschreibung“ nach § 7 g EStG.

³ Auch für diese Erträge soll es eine Option auf Veranlagung zur Einkommensteuer geben.

Bewertung

Veränderung der Bemessungsgrundlagen der Gewerbesteuer, der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer durch den Ausschluss der Gewerbesteuerschuld – Einführung einer einheitlichen Messzahl

Es bedeutet eine erhebliche Vereinfachung, wenn die Gewerbesteuer nicht mehr ihre eigene Bemessungsgrundlage verringert und wenn sie nicht mehr als Betriebsausgabe bei der Berechnung der Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und der Körperschaftsteuer absetzbar ist. Die Steuerbelastung wird transparenter, sie lässt sich von den Unternehmen leichter als bisher den Gemeinden bzw. dem Bund und den Ländern zurechnen. Eine Abschaffung der Staffelung der Messzahl bei Personenunternehmen würde ebenfalls die Besteuerung vereinfachen; angesichts des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer erscheint eine einheitliche Messzahl angebracht.

Belastung der einzelnen Finanzierungswege

Die einzelnen Finanzierungswege der Kapitalgesellschaften würden bei Verwirklichung des Referentenentwurfs noch unterschiedlicher als bislang belastet, jedenfalls dann, wenn sich die Unternehmen im Inland Kapital beschaffen. Die Fremdfinanzierung würde infolge der Abschaffung des Halbeinkünfteverfahrens und der Einführung der Abgeltungssteuer auf Zinserträge im Vergleich zur Beteiligungsfinanzierung und im Vergleich zur Selbstfinanzierung – vorbehaltlich der Effekte der „Zinsschranke“ – zusätzlich begünstigt (vgl. hierzu auch Deutsche Bundesbank 2007). Steuergestaltungen bei rein inländischen Vorgängen würden dadurch – für sich betrachtet – attraktiver.

Auch bei Personenunternehmen, die gewerbesteuerpflichtig sind, würden Finanzierungsentscheidungen noch mehr als bislang verzerrt. Dasselbe gilt für die übrigen Personenunternehmen.

Konsequenzen für die Kapitalkosten und die effektiven Steuersätze

Mit der Verwirklichung der insoweit betrachteten Teile des Referentenentwurfs würden die Kapitalkosten⁴ einerseits und die effektiven Durchschnittssteuersätze für unternehmerische Gewinne⁵ andererseits verändert, also die Indikatoren, anhand derer sich die Wirkungen der Steuern auf Investitions- und Standortentscheidungen messen lassen.

Die Kapitalkosten der eigenfinanzierten (also der selbst- und der beteiligungsfinanzierten) Investitionen nähmen zu,⁶ die Kapitalkosten fremdfinanzierter Investitionen würden geringer. Im Durchschnitt der Finanzierungswege fielen die Kapitalkosten – bei gegebener Finanzierungsstruktur – höher aus als bislang. Investitionen national tätiger Unternehmen würden weniger attraktiv.

Die Standortqualität nähme aber zu, weil die effektiven Durchschnittssteuersätze für profitable Investitionsprojekte, die in großem Maße von der Tarifbelastung abhängen, geringer würden. Für internationale Investoren nähmen die Anreize, wirtschaftliche Aktivitäten in Deutschland zu entfalten oder auszuweiten, zu.

Abschaffung der degressiven Abschreibung

Zur Finanzierung der Reduktion der Steuersätze ist u.a. vorgesehen, die degressive Abschreibung für Ausrüstungsinvestitionen, die zu Jahresbeginn 2006 – auf zwei Jahre befristet – großzügiger ausgestaltet worden war, abzuschaffen. Dies mag angesichts der Entwicklung des Marktwerts der gebrauchten Investitionsgüter angebracht sein. Allerdings stiegen da-

⁴ Die Kapitalkosten sind diejenige Rendite vor Steuern, die eine Investition mindestens erbringen muss, damit sie für Kapitalgeber – verglichen mit einer Alternativanlage – gerade noch attraktiv ist.

⁵ Ein effektiver Durchschnittssteuersatz gibt an, welcher Teil des Gewinns eines rentablen Investitionsprojekts an Steuern abzuführen ist.

⁶ Durch die Einführung einer Abgeltungssteuer nimmt – für sich genommen – die Nach-Steuer-Verzinsung der Alternativanlage zu; die Kapitalkosten steigen.

durch die Kapitalkosten, unabhängig von der Art der Finanzierung der betreffenden Investition. Die Schaffung von Produktionsstätten und Arbeitsplätzen in Deutschland durch inländische Investoren würde gegenüber der Anlage in Wertpapieren weniger attraktiv, zumal Wertpapiererträge – wenngleich erst ab dem Jahr 2009 – maximal in Höhe der Abgeltungssteuer belastet werden sollen. Die Abschaffung der degressiven Abschreibung würde auch die Belastung der Erträge, die ausländische Investoren im Inland erzielen, erhöhen und so den Effekten der Steuersatzsenkung entgegenwirken. Die Attraktivität der Geldvermögensbildung wird allerdings in bestimmten Fällen durch andere Regelungen, insbesondere die Einführung einer „Zinsschranke“, tendenziell verringert.

Änderung bei der Sofortabschreibung

Die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter soll nicht mehr erlaubt sein für Güter, deren Anschaffungskosten zwischen 100 und 410 Euro liegen (Riedel 2007). Die daraus resultierenden Kosten für die Unternehmen und die Steuerverwaltung überstiegen vermutlich die erwarteten Steuermehreinnahmen. Wohl deshalb soll erlaubt werden, Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten 100 bis 1 000 Euro betragen, zusammen in fünf Jahren abzuschreiben.

Investitionsabzugsbetrag für kleine und mittlere Unternehmen (§ 7g EStG)

Der Investitionsabzugsbetrag (steuerfreie Rücklage für die künftige Anschaffung oder Herstellung beweglicher Wirtschaftsgüter) für kleine und mittlere Unternehmen ist wie die so genannte Anparabschreibung im Rahmen einer Besteuerung, die das Einkommen belasten will, eine typische Steuersubvention. Der Abzugsbetrag lässt sich steuersystematisch nicht rechtfertigen.

Einführung einer „Zinsschranke“

Um bestimmte „Steergestaltungen“ international agierender Unternehmen, nämlich das Geltendmachen von Zinsaufwendungen im Inland und das Versteuern der (mit der Verschuldung einhergehenden) Erträge im Ausland, zu verhindern, soll für Kapitalgesellschaften eine „Zinsschranke“ eingeführt werden. Sie bedeutet, dass Zinskosten nur begrenzt abgesetzt werden dürfen.

Es ist aber zu beachten, dass der Anreiz, Gewinne ins Ausland zu verlagern, durch die Steuersatzsenkungen verringert wird; so wird infolge der Abnahme der Steuersatzdifferenz zum Ausland die Finanzierung inländischer Aktivitäten durch eine Verschuldung bei ausländischen Banken (oder verbundenen Unternehmen) statt durch Eigenkapital weniger interessant. Auch kann sich die Zinsschranke als schädlich erweisen für Unternehmen, deren Möglichkeiten zur Eigenfinanzierung beschränkt sind. Zudem bedeutet sie, dass die Steuerbelastung ausgerechnet in wirtschaftlich schwierigen Zeiten mit niedrigen Gewinnen tendenziell steigt (Schön 2007). Eine Freigrenze und eine Escape-Klausel sollen hier Abhilfe schaffen. Die Freigrenze ist aber problematisch, weil sie Sprünge der Belastung bewirkt. Im Übrigen passt die Regelung nicht in die Steuersystematik. Sie bedeutet einen Verstoß gegen das so genannte Nettoprinzip. Sie schafft dabei über die Freigrenze und die Escape-Klausel Sondertatbestände. Zudem steht sie im Widerspruch zu dem Ziel, das Steuerrecht zu vereinfachen.

Weitere Änderungen der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer

Die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer soll nicht nur dadurch verändert werden, dass die Absetzbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe beseitigt wird. Diese Änderungen sind, wenn die Gewerbesteuer fortbestehen soll, von Vorteil. So macht es – wegen des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer – Sinn, dass statt 50 Prozent der Dauerschuldzinsen 25 Prozent aller Zinsen und Finanzierungsanteile von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizen-

zen bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer „hinzugerechnet“ werden. Die Diskriminierung einzelner Finanzierungsformen würde verringert; ein Freibetrag von 100 000 Euro bedeutete aber eine Steuerbegünstigung.

Mit den Änderungen würde das bestehende System der Besteuerung des Gewerbeertrags zwar verbessert, es wäre aber besser, die Gewerbesteuer durch eine andere Steuer zu ersetzen. Einen schlüssigen Vorschlag zur Reform der Gemeindesteuern insgesamt hat die Stiftung Marktwirtschaft (2006) vorgelegt.

Fazit

Der Referentenentwurf ist anders als der Reformvorschlag des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (Sachverständigenrat et al. 2006) keine in sich schlüssige Reformkonzeption. In steuersystematischer Hinsicht weist der Referentenentwurf erhebliche Mängel auf. So würde Finanzie-

rungsneutralität nicht erreicht. Auch würde gegen das Nettoprinzip bei der Gewinnermittlung verstoßen. Zudem würde das Steuerrecht noch komplizierter.

Die Investitionstätigkeit national tätiger Unternehmen wird langfristig eher negativ beeinflusst, wenn die Reform wie gegenwärtig geplant realisiert wird. Freilich würde Deutschland als Standort für Unternehmen wesentlich attraktiver. Es ist unklar, ob per saldo die Investitionstätigkeit gestärkt würde und positive Beschäftigungswirkungen zustande kämen (Fuest und Fuest 2006). Wegen der Abschaffung der degressiven Abschreibung würden Anreize entstehen, Investitionen in das Jahr 2007 vorzuziehen.

Mindestens mittelfristig wäre damit zu rechnen, dass Gewinne international tätiger Unternehmen in größerem Maße als bisher in Deutschland versteuert werden. Die Steuereinnahmen würden mittelfristig auch infolge der verbesserten Standortqualität positiv beeinflusst werden.

Literatur

- BMF (Bundesministerium der Finanzen) (2007). Referentenentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008. Via Internet (1. März 2007) <http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Aktuelles/Aktuelle__Gesetze/Referentenentwuerfe/002__a,templateId=raw,property=publicationFile.pdf>.
- Deutsche Bundesbank (2007). Öffentliche Finanzen. *Monatsbericht* 59 (2): 57–72.
- Fuest, C., und W. Fuest (2007). Unerledigte Aufgaben. Die anstehende Unternehmensteuerreform wird nicht die letzte sein. *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, 3. Februar: 13.
- Riedel, D. (2007). Finanzminister kommt Firmen entgegen. *Handelsblatt*, 8. März: 5.
- Sachverständigenrat, MPI und ZEW (Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht und Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH) (2006). Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer. Expertise im Auftrag der Bundesminister der Finanzen und für Wirtschaft und Arbeit. Via Internet (23. August 2006) <http://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/download/press/dit_gesamt.pdf#search=%22%22reform%20oder%20Einkommens%20und%20Unternehmensbesteuerung%22%22>.
- Schön, W. (2007). Eine Steuerreform für Siegertypen. *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, 15. März: 12.
- Schrinner, A. (2007). Rechtsform muss auf den Prüfstand. *Handelsblatt*, 9. März: 4.
- Stiftung Marktwirtschaft – Kommission „Steuergesetzbuch“ (Hrsg.) (2006). *Einfacher, gerechter, sozialer*. Eine umfassende Ertragsteuerreform für mehr Wachstum und Beschäftigung. Steuerpolitisches Programm. Berlin.