

**Bericht zum Vortragsabend des Westfälischen Steuerkreises  
„Reform der Unternehmenssteuern – Unternehmenssteuerreform 2008“  
am 07.03.2007 im Alexander-von-Humboldt-Haus, Münster**

**Referentin: Prof. Dr. Johanna Hey, Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln**

Der Vorsitzende des Westfälischen Steuerkreises, Prof. Dr. Dieter Birk, zeigte sich sehr erfreut, als Referentin diesmal die über die Fachöffentlichkeit hinaus bekannte Prof. Dr. Johanna Hey begrüßen zu können. Nachdem Prof. Birk einen kurzen Einblick in ihre beeindruckende Vita gegeben hatte, begann Prof. Hey vor etwa 80 erwartungsvollen Zuhörern mit ihrem vielseitigen Vortrag zur anstehenden Unternehmenssteuerreform. Diskussionsgrundlage war der Referentenentwurf zur Unternehmenssteuerreform vom 06.02.2007, der seit dem 14.03.2007 als Regierungsentwurf vorliegt.

***I. Vorgeschichte sowie Grundkonzept der Unternehmenssteuerreform 2008***

Prof. Hey begann mit einer kurzen Zusammenfassung der Gründe für die anstehende Reform der Unternehmensbesteuerung. Im europäischen Vergleich lägen die deutschen Unternehmenssteuern mit 38,6% eindeutig an der Spitze. Sowohl die nominelle als auch die effektive Steuerbelastung sei nicht wettbewerbsfähig, was zum einen an der Zusatzbelastung mit Gewerbesteuer, zum anderen am Steuerstrukturproblem aufgrund des Dualismus der Unternehmensbesteuerung und des hohen Anteils an Personenunternehmen (ca. 80%) liege. Der durchschnittliche Unternehmenssteuersatz der EU-Staaten ohne Deutschland betrage lediglich 23,25%. Die Unternehmenssteuern befänden sich zurzeit in einem dynamischen Prozess, was daran deutlich werde, dass der Durchschnitt der Unternehmenssteuern in der EU ohne Deutschland im Jahr 2005 noch 25,25% betragen habe. Die deutsche Unternehmensbesteuerung müsse daher ein gewisses Maß an Flexibilität aufweisen, um auf Steueränderungen der anderen Mitgliedstaaten reagieren zu können.

Ein Blick auf die Vorgaben des Koalitionsvertrages zeige, dass diese durch die Unternehmenssteuerreform 2008 nur bedingt erfüllt würden. So sei zwar in Zukunft mit einer größeren Rechtsform-, aber nicht mit einer verbesserten Finanzierungsneutralität zu rechnen. Auch die angestrebte Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte werde durch viele steuerrechtliche Großprojekte und Dauerbaustellen massiv in Mitleidenschaft

gezogen. Die im Koalitionsvertrag vorgesehene Entscheidung zwischen dualer und synthetischer Einkommensbesteuerung sei ebenfalls nicht eindeutig gefallen; vielmehr stelle der Entwurf zur Unternehmenssteuerreform 2008 eine Zwischenlösung dar.

Teile man die Maßnahmen des Gesetzentwurfs in zwei Gruppen ein, seien durchaus einige zugunsten einer standortwirksamen Tarifsenkung für mobiles Einkommen zu finden, wie zum Beispiel die Körperschaftsteuersenkung oder die Senkung der Gewerbesteuermesszahl. Die meisten Regelungen jedoch seien nicht systematisierbar, sondern dienten schlicht und einfach der Gegenfinanzierung. Zu nennen seien in diesem Zusammenhang die Abschaffung der degressiven AfA, die Anhebung des steuerpflichtigen Anteils von Dividenden auf 60% oder auch die neu eingeführte Zinsschranke. Bei der Verschärfung der neuen Regelung zum Mantelkauf in § 8c KStG komme es aus Gründen der Gegenfinanzierung zu einer massiven Beschränkung des objektiven Nettoprinzips, was nicht zu rechtfertigen sei. Insbesondere die Regelung, wonach § 8c KStG bereits bei einer Veränderung des Stimmrechtsverhältnisses eingreife, sei noch verbesserungsbedürftig.

## ***II. Personenunternehmen im Referentenentwurf***

Anschließend kam Prof. Hey auf die Behandlung von Personenunternehmen im Referentenentwurf zu sprechen. Zunächst stand dabei die Funktionsweise der Thesaurierungsrücklage nach § 34a des EStG-Referentenentwurfs (EStG-E) im Blickpunkt. Nach dieser Regelung entstände bei nicht entnommenem Gewinn eine Gesamtbelastung von 28,25% zuzüglich Solidaritätszuschlag. Der zu begünstigende Teil des Gewinns werde gemäß § 34a Abs. 3 Satz 1 EStG-E durch einen Antrag des Unternehmers festgelegt und stelle den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen eines Wirtschaftsjahres dar. Werde der Gewinn schließlich doch entnommen, komme es zu einer Nachbelastung von 25% zuzüglich Solidaritätszuschlag. Dies entspreche der ebenfalls einzuführenden Abgeltungssteuer für Dividenden im Privatbesitz. Da eine Sofortentnahme auch weiterhin möglich sei, entstehe an dieser Stelle Beratungsbedarf, welche Lösung in der unternehmensspezifischen Situation die günstigere sei. Darüber hinaus werde die Regelung durch die Tatsache komplex, dass die Begünstigung gesellschaftsbezogen gewährt werde. Um unübersehbare Konstellationen bei Publikumspersonengesellschaften zu vermeiden, wurde deshalb ein Mindestgewinnanteil des jeweiligen Gesellschafters von 10.000 € in den Referentenentwurf eingebaut. Wegen der Erforderlichkeit weiterer Konten empfehle sich dieses Modell ohnehin nur für große Personengesellschaften. Positiv an der neuen Vorschrift sei vor allem die Verlustverrechnung

(§ 34a Abs. 8 EStG-E), die allerdings mit ermäßigt besteuerten Gewinnen nicht möglich sei. In letzterer Hinsicht sei auch die Möglichkeit eines Verlustrücktrags eingeschränkt (§ 34a Abs. 8 Halbsatz 2 EStG-E). Für die Finanzverwaltung problematisch könne die Tatsache werden, dass der Antrag bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheides des Folgejahres zurückgenommen werden könne. Ein Belastungsvergleich mit Kapitalgesellschaften ergebe, dass sowohl bei der Einbehaltung als auch bei Entnahme von Gewinnen letzten Endes die gleiche Steuerbelastung erreicht werde.

In der Folge ging Prof. Hey kurz auf den Investitionsabzug nach § 7g EStG-E ein, durch den die bisherige Ansparabschreibung in eine kompensatorische Maßnahme für Personenunternehmen umgestaltet werde, für die sich die Thesaurierungsrücklage nicht lohne oder die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten. Sie kam zu dem Schluss, dass sowohl § 34a als auch § 7g EStG-E eine zu verwaltungsintensive Struktur hätten und letzten Endes zu kompliziert für eine einwandfreie Handhabung seien. Eine Förderung des Mittelstandes, die sich die Koalition auf die Fahnen geschrieben habe, könne mit diesen Vorschriften jedenfalls nicht erreicht werden, und auch die Abschaffung der degressiven AfA gerate vor allem zum Nachteil des Mittelstands. Positiv sei anzumerken, dass durch die Vorschriften immerhin die Spreizung der Steuersätze für einige Personenunternehmen abgemildert werde.

### ***III. Finanzierungsaufwand in der Unternehmenssteuerreform 2008***

Bei den Neuregelungen zum Finanzierungsaufwand ging die Referentin zunächst auf die neu eingeführte Regelung zur Zinsschranke (§ 4h EStG-E, § 8a KStG-E) ein. Danach ist Zinsaufwand bis zu einer Freigrenze von 1 Mio. € (§4h Abs. 2 lit. a EStG-E) voll abziehbar. Wird allerdings die Freigrenze überschritten, ist der Abzug auf 30% des Gewinns vor Zinsen und Steuern beschränkt. Nicht abzugsfähige Zinsen können jedoch unbegrenzt vorgetragen werden (§ 4h Abs. 1 Satz 2 EStG-E). Diese im Zusammenhang mit der anstehenden Neufassung des § 8 Nr. 1 GewStG geänderte Regelung stieß bei Prof. Hey nicht auf ungeteilte Zustimmung. Die Einführung einer Freigrenze sei im Vergleich zu einem Freibetrag viel kontrollintensiver. Auch die Einräumung der Vortragsmöglichkeit sei nur bei einer veränderten Fremdfinanzierungsstruktur von Bedeutung, weshalb zweifelhaft sei, ob dadurch der Nachteil der Zinsschranke kompensiert werden könne.

Eine weitere wichtige Ausnahme von der Zinsschranke finde sich in § 4h Abs. 2 lit. c, wonach diese nicht anwendbar sei, wenn die Eigenkapitalquote des in Frage kommenden Betriebs die Eigenkapitalquote des Konzerns übersteige. Diese Regelung knüpfe gegebenenfalls an nichtstaatliche Regelwerke wie IFRS oder US-GAAP an, wodurch der Parlamentsvorbehalt umgangen werde.

Das durchaus nachvollziehbare Motiv der Zinsschranke sei die Verhinderung der Gewinnverlagerung ins Ausland. Bei reinen Inlandssachverhalten führe diese Regelung jedoch zu einer Schlechterstellung der beteiligten Unternehmen. Hinsichtlich der neu eingeführten Tatbestandsmerkmale „Betrieb“ und „Konzernzugehörigkeit“ drohe eine erhebliche Rechtsunsicherheit. Die Komplexität der Vorschrift, nicht zuletzt bedingt durch die Rückausnahmen in Fällen der Gesellschafterfremdfinanzierung, habe ebenso wie die Vorschriften zur Thesaurierungsrücklage einen erheblichen Kontrollaufwand zur Folge.

#### ***IV. Die Hinzurechnung in der Gewerbesteuer***

Als nächstes befasste sich die Referentin mit der Neufassung der Hinzurechnung in der Gewerbesteuer. Werden aktuell gemäß § 8 Nr. 1 GewStG Dauerschulden zur Hälfte hinzugerechnet, kurzfristige Schulden jedoch nicht, entfällt diese Abgrenzung nach § 8 Nr. 1 GewStG-E. In Zukunft erfasst die Hinzurechnung 25% der Entgelte für alle Schulden, Renten und dauernden Lasten, die wirtschaftlich mit dem Betrieb zusammenhängen (§ 8 Nr. 1 lit. a und b GewStG-E; zu weiteren Hinzurechnungstatbeständen vgl. ebenda lit. c-f). Da die Regelungen zur Zinsschranke auch auf die Gewerbesteuer durchschlügen, sei der einzige Sinn der neuen Hinzurechnungsregelungen die Verstetigung des kommunalen Steueraufkommens. Dies könne jedoch keine Rechtfertigung für eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips darstellen. Ferner habe die Gewerbesteuer durch die Neufassung nicht an Eigenständigkeit gewonnen, zumal sie nun nicht mehr als Betriebsausgabe abgezogen werden könne (§ 4 Abs. 5b EStG-E). Durch letztere Maßnahme sei ein Äquivalenzbezug der Gewerbesteuer nicht mehr erkennbar; vielmehr handele es sich nun endgültig um eine zweite Ertragsteuer. Die relative Bedeutung der Gewerbesteuer nehme zu, weshalb den Kommunen in Zukunft eine erhebliche Verantwortung für die Standortqualität im internationalen Wettbewerb zukomme. Ein Pluspunkt der neuen Regelungen zur Gewerbesteuer sei allerdings, dass ihre Transparenz und Kalkulierbarkeit verbessert werde.

## **V. Die Abgeltungssteuer**

Anschließend äußerte sich Prof. Hey zur geplanten Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge (§§ 20, 32d, 43a EStG-E). Im besten Falle solle diese gleich vier Ziele verfolgen, nämlich die Verwirklichung von Finanzierungsneutralität, die Lösung von Vollzugs- und Kapitalfluchtproblematik, Vereinfachung der Besteuerung sowie die Schließung von Besteuerungslücken im Hinblick auf die Einbeziehung privater Veräußerungsgewinne. Auch hier gebe es einige Kritikpunkte. So sei der Steuersatz von 25% nicht hinreichend attraktiv, da in den meisten anderen EU-Staaten der Steuersatz mittlerweile bei 20% oder darunter liege. Die Abgeltungssteuer verstärke die Doppelbelastung für Anteilseigner mit niedrigem persönlichem Einkommensteuersatz, was jedoch durch die Veranlagungsmöglichkeit abgemildert werde. Allerdings sei bei der Veranlagung kein Abzug von Werbungskosten sowie kein Verlustausgleich möglich, was zu einer Bruttobesteuerung führe. In Bezug auf Finanzierungsneutralität werde durch die Abgeltungssteuer die Entscheidung zwischen Binnenkapital, Fremdkapital und Eigenkapital verzerrt. Der Kardinalfehler der neuen Regelung bestehe darin, dass Dividenden und Zinsen mit dem gleichen Steuersatz besteuert würden, sodass die steuerliche Vorbelastung bei Dividenden nicht berücksichtigt werde.

Es werde deutlich, dass sich die Einkommensteuer in einem Zwischenstadium von der synthetischen zur dualen Steuer befinde. Die Reform führe allerdings zunächst zu einem Durcheinander von Steuersätzen (45% Einkommensteuerspitzenatz, 28,25% für [thesaurierende] Unternehmen, 25% für Kapitaleinkünfte), sodass noch keine systematische duale Einkommensteuer erkennbar sei.

## **VI. Fazit**

Abschließend hielt Prof. Hey fest, dass die Unternehmenssteuerreform 2008 vor allem für große Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen Verbesserungen mit sich bringe. Die Standortqualität werde durch sinkende Steuersätze verbessert, und die Rechtsformneutralität nehme zu. Als negativ seien allerdings die Scheduling der Einkommensteuer sowie die Verstöße gegen das objektive Nettoprinzip einzustufen. Eine Systematik sei in dem Reformentwurf nicht zu erkennen, da viele neue Vorschriften zu kompliziert seien und er insgesamt zu viele Änderungen mit sich bringe. Die neu eingeführten Termini würden zunächst für Rechtsunsicherheit sorgen und sich erst durch die Rechtsprechung oder durch

Anwendungsschreiben der Verwaltung klären lassen. Insgesamt eröffne die Unternehmenssteuerreform 2008 für die Steuerrechtsanwendung mehr Probleme als Lösungen. Dieses Schlusswort war ein guter Ansatzpunkt für die anschließend von Dr. Thomas Töben (Pöllath + Partners) moderierte Diskussion, an der sich zahlreiche der anwesenden Zuhörer beteiligten.

*Gerd Kathstede, Institut für Steuerrecht, Westfälische Wilhelms-Universität Münster*