ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (Ed.); Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht (Ed.); Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) (Ed.)

Research Report

Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer. Expertise im Auftrag der Bundesminister der Finanzen und für Wirtschaft und Arbeit vom 23. Februar 2005

Expertisen

Provided in Cooperation with:
German Council of Economic Experts

Suggested Citation: Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (Ed.); Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht (Ed.); Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) (Ed.) (2006) : Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer. Expertise im Auftrag der Bundesminister der Finanzen und für Wirtschaft und Arbeit vom 23. Februar 2005, Expertisen, Sachverständigenrat zur Begutachtung der Gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Wiesbaden

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/75365

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.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

SACHVERSTÄNDIGENRAT
zur Begutachtung der
gesamtwirtschaftlichen Entwicklung

Max-Planck-Institut
für Geistiges Eigentum,
Wettbewerbs- und Steuerrecht

ZEW
Zentrum für Europäische
Wirtschaftsforschung GmbH

Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer

Expertise im Auftrag der Bundesminister der Finanzen und für Wirtschaft und Arbeit vom 23. Februar 2005

Wiesbaden, April 2006

Sachverständigenrat zur Begutachtung
der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung
Statistisches Bundesamt
65180 Wiesbaden
☎ 0611/75 - 23 90 / 36 40
Fax: 0611/75 - 25 38
E-Mail: SRW@destatis.de
Internet: www.sachverstaendigenrat.org

VORWORT

1. In seinem Jahresgutachten 2003/04 hat der Sachverständigenrat als eine Option für eine grundlegende Steuerreform in Deutschland den Übergang zu einer Dualen Einkommensteuer zur Diskussion gestellt. Mit Schreiben vom 23. Februar 2005 haben die Bundesminister der Finanzen, Hans Eichel, und für Wirtschaft und Arbeit, Wolfgang Clement, den Sachverständigenrat beauftragt, eine „Expertise über die ökonomischen Auswirkungen einer Unternehmensteuerreform auf Investitionen, Wachstum und Arbeitsplätze zu erstellen. Für die Duale Einkommensteuer wären dabei insbesondere Fragen des Steuerrechts und der Steuertechnik sowie die Behandlung möglicher Übergangsprobleme als Folge des Systemwechsels von großem Interesse“. Bei der Erarbeitung dieser Expertise könne der Sachverständigenrat „externe Unterstützung“ hinzuziehen.

2. Der Sachverständigenrat hat die angeforderte Expertise in Gemeinschaft mit dem Max-Planck-Institut (MPI) für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, München, und dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim, bearbeitet. An der Erstellung dieser Studie waren federführend beteiligt:

Wolfgang Wiegard für den Sachverständigenrat,
Wolfgang Schön für das MPI für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht,
Ulrich Schreiber und Christoph Spengel für das ZEW.

Unterstützt wurden sie dabei von Ulli Konrad (MPI), der sich mit der Feinabstimmung der Regelungsinhalte und der Formulierung der Gesetzesvorschläge beschäftigt hat, sowie von Martin Finkenzeller (ZEW), Michael Overesch (ZEW) und Timo Reister (ZEW), die vor allem bei der Erstellung der quantitativen Analysen mitgewirkt haben. Diesen Mitarbeitern gilt unser ausdrücklicher Dank für ihre herausragende Arbeit und ihre hohe Einsatzbereitschaft.

3. Konzeptionelle Probleme und Detailfragen einer Reform der Unternehmensbesteuerung konnten mit den folgenden Personen und Institutionen besprochen werden:

- Bundesministerium der Finanzen
- Friedrich Brusch und Matthias Schenk (Hessisches Ministerium der Finanzen)
- Dr. Jürgen Haun und Professor Dr. Michael Schaden (Ernst & Young AG)
- Professor Peter Birch Sørensen, Ph. D., University of Copenhagen
- Professor Dr. Frederik Zimmer, University of Oslo
- American Chamber of Commerce
- Steuerabteilungsleiter der DAX-30 Unternehmen

Wir bedanken uns nachdrücklich für wertvolle Anregungen.

4. Das Bundesministerium der Finanzen hat ausführliche Berechnungen zu den zu erwartenden Aufkommenseffekten bei Einführung einer Dualen Einkommensteuer in Deutschland durchgeführt. Frau Doina Maria Radulescu, ifo Institut, München, sowie Herr Michael Stimmelmayr, Center for Economic Studies, LMU München, haben auf der Grundlage des unter Mithilfe von Professor Dr. Christian Keuschnigg, Universität St. Gallen, am ifo Institut entwickelten dynamischen numerischen Gleichgewichtsmodells *ifoMOD* die Auswirkungen der Dualen Einkommensteuer auf Investitionen, Beschäftigung, Wachstum und ökonomische Wohlfahrt berechnet. Für diese Unterstützung bedanken wir uns herzlich.

5. Wie gewohnt haben die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter aus dem wissenschaftlichen Stab des Rates sowie die Angehörigen der Verbindungsstelle zwischen dem Statistischen Bundesamt und dem Sachverständigenrat die Erstellung dieser Expertise engagiert unterstützt. Besonderer Dank geht an Caroline Essig, Dr. Katrin Forster, Birgit Hein, Beate Zanni, Wolfgang Glöckler, Klaus-Peter Klein, Dr. Stephan Kohns, Uwe Krüger, Dr. Hannes Schellhorn, Volker Schmitt sowie Hans-Jürgen Schwab.

6. Fehler und Mängel, die die Expertise enthält, gehen allein zu Lasten der Unterzeichner.

Wiesbaden, 3. April 2006

Für den Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung
Bert Rürup und Wolfgang Wiegard

Für das Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht
Wolfgang Schön

Für das Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW)
Ulrich Schreiber und Christoph Spengel

INHALT

Seite

ERSTES KAPITEL

Duale Einkommensteuer: Begründung und Ausgestaltung – Ein Überblick 1

I. Begründung der Dualen Einkommensteuer 1

1. Ziele und Nebenbedingungen einer Reform der Unternehmensbesteuerung 1

2. Reformoptionen: Synthetische oder duale Einkommensteuer? 4

Synthetische Einkommensteuer 4

Zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer 5

Varianten einer dualen Einkommensbesteuerung 5

Abgeltungssteuer und Kapitalrenditesteuer 5

Einheitliche Unternehmensteuer der Stiftung Marktwirtschaft 6

Die Duale Einkommensteuer von Sachverständigenrat, Max-Planck-Institut und Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (SVR/MPI/ZEW) 7

3. Zur Kritik an der Dualen Einkommensteuer 9

4. Ein Vergleich der Reformkonzepte zur Unternehmensbesteuerung von SVR/MPI/ZEW und Stiftung Marktwirtschaft 11

5. Die Duale Einkommensteuer und die verfassungsrechtliche Frage nach der steuerlichen Belastungsgleichheit 17

II. Grundzüge der Dualen Einkommensteuer 22

1. Grundlegende Begriffe, Einkunftsarten und Steuertarif 22

Rechnungszins, Eigenkapitalverzinsung und Verzinsungsfreibetrag 22

Einkunftsarten und zu versteuernde Einkommen 26

Steuertarif 29

2. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen 30

Gewerbesteuer und Duale Einkommensteuer 30

Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern 31

Besteuerung von Personenunternehmen 33

3. Neutralitätseigenschaften und Gestaltungsmöglichkeiten 35

Finanzierungsneutralität 35

Rechtsformneutralität 36

Gestaltungsmöglichkeiten 37

III. Quantitative Analysen 38

1. Kapitalkosten und effektive Durchschnittssteuerbelastungen 41

Standortattraktivität 41

Outbound-Investitionen 42

Inbound-Investitionen 43

Entscheidungsneutralität und Wettbewerbsfähigkeit 44

Wettbewerbsfähigkeit mittelständisch strukturierter Unternehmen 47

2. Aufkommenseffekte 49

3. Gesamtwirtschaftliche Wirkungen 53

Seite

ZWEITES KAPITEL

Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter 56
I. Besteuerung der Kapitalgesellschaft 57
II. Besteuerung des Gesellschafters 58
1. Steuerbegünstigte Kapitalverzinsung und tarifliche Regelbelastung 58
2. Die Gleichstellung von Veräußerungsgewinnen mit Ausschüttungen 61
3. Bemessung der steuerlich begünstigten Kapitalverzinsung 62
4. Die begünstigte Kapitalverzinsung – Anknüpfung bei der Gesellschaft oder bei dem Gesellschafter? 64
Unterschiede in der Berechnungstechnik und in den finanziellen Auswirkungen 64
Behandlung grenzüberschreitender Beteiligungserträge 67
Veräußerung von Gesellschaftsanteilen 69
Folgerung: Bestimmung des steuerfreien Betrags auf Ebene der Anteilseigner 70
5. Erstmalige Feststellung und Fortschreibung der Anteilswerte sowie Ermittlung des Verzinsungsfreibetrags 70
Feststellung der steuerlich relevanten Anteilswerte (Verzinsungsbasen) 71
Fortschreibung der steuerlich relevanten Anteilswerte (Verzinsungsbasen) 71
Bestimmung des Verzinsungsfreibetrags – Gesamtbetrachtung oder Einzelbetrachtung? 72
6. Behandlung von Verlusten aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften 75
III. Die Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter 76
1. Prüfung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung 76
2. Fremdfinanzierung 79
Festverzinsliche Fremdkapitalvergütungen 79
Gewinnabhängige Fremdkapitalvergütungen 79
3. Gestaltungen zur Erhöhung der Verzinsungsbasis 80

DRITTES KAPITEL

Besteuerung der Personenunternehmen 84
I. Transparente Besteuerung statt Gleichstellung mit der Kapitalgesellschaft 85
1. Die traditionelle Differenzierung zwischen Personenunternehmen und Körperschaften 85
2. Die Forderung nach einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung 86
3. Der Reformprozess in den nordischen Staaten 87
4. Würdigung und Folgerungen 88
Fortbestand der Grenzziehung zwischen Körperschaftsteuersubjekten und Einkommensteuersubjekten 88
Weite Fassung unternehmerischer Tätigkeit 91
Keine Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns 92
Begünstigung der Verzinsung des Betriebskapitals 94

Seite

II. Die Sonderbesteuerung betrieblicher Kapitalverzinsung ... 95
1. Beschränkung auf bilanzierende Unternehmen ... 95
2. Rechnerische Verzinsung oder tatsächliche Verzinsung ... 96
3. Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens ... 96
4. Hybride Finanzinstrumente ... 97
III. Die Besteuerung der laufenden Geschäftstätigkeit ... 99
1. Das Grundkonzept der Gewinnspaltung ... 99
2. Vergleich der Belastungsunterschiede zwischen Körperschaften und Personenunternehmen ... 100
3. Die Ermittlung des Verzinsungsanteils ... 102
Umfang des aktiven Betriebsvermögens ... 102
Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen ... 102
Kassenbestand ... 103
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ... 103
Finanzkapital ... 104
Beteiligungen an Körperschaften ... 104
Beteiligungen an Personengesellschaften ... 104
Immaterielle Wirtschaftsgüter ... 105
Ausländisches Betriebsvermögen ... 105
Bewertung ... 107
Bestandsveränderungen ... 107
IV. Abzug von Verbindlichkeiten (und Schuldzinsen) ... 107
1. Die Wahl zwischen „Bruttomethode“ und „Nettomethode“ ... 107
2. Die Bruttomethode ... 108
Ausgestaltung ... 108
Berechnung des Verzinsungsanteils ... 109
3. Die Nettomethode ... 112
4. Gestaltungsmöglichkeiten ... 113
Erhöhung der Kapitalkonten ... 113
Verlagerung privater Schulden ... 113
Verlagerung privater Finanzanlagen ... 114
Kreditfinanzierung laufender Betriebsausgaben ... 114
Folgerung ... 115
V. Zinssatz ... 117
VI.. Die Besteuerung außerperiodischer Geschäftsvorgänge ... 118
VII. Der Tarif ... 118

Seite

VIERTES KAPITEL

Einzelaspekte der Dualen Einkommensteuer ... 122

I. Besteuerung des Rechtsformwechsels ... 123
1. Vorbemerkungen ... 123
2. Übertragung von Eigenkapitalverzinsung und Verzinsungsfreibetrag ... 123
Steuerneutralität der Umwandlung ... 123
Unterschiede zwischen dem Verzinsungsanteil bei Personenunternehmen und dem Verzinsungsfreibetrag bei der Kapitalgesellschaft ... 124
Steuersparende Gestaltungen? ... 126
Wechsel zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft ... 126
Unternehmenskauf und Umwandlung ... 127
Nutzung von Verlustvorträgen ... 129
3. Abbau weiterer Umwandlungshindernisse ... 129

II. Vermietung und Verpachtung ... 130

III. Neuordnung der „sonstigen Einkünfte“ (§ 22 EStG) ... 132

IV. Steuererhebung auf Kapitaleinkommen ... 134
1. Vorteile einer einheitlichen Besteuerung von Kapitaleinkommen ... 134
2. Abgeltungssteuer mit Veranlagungsoption ... 135
3. Einzelheiten zur Steuererhebung und Steuerfestsetzung ... 137
Aufgaben der Kreditinstitute ... 137
Aufgaben der Finanzverwaltung ... 138
Sachverhalte mit Auslandsbezug ... 138

V. Die Behandlung von Verlusten ... 139
1. Rahmenbedingungen ... 139
Bedeutung der Verlustverrechnung ... 139
Verfassungsrechtliche Vorgaben ... 140
Objektives Nettoprinzip ... 140
Subjektives Nettoprinzip ... 141
2. Verlustverrechnung bei der Einkünfteermittlung ... 141
3. Horizontaler Verlustausgleich ... 142
Gewinneinkünfte ... 142
Überschusseinkünfte und Überschussrechnung ... 142
4. Vertikaler Verlustausgleich ... 143
Intraschedulärer Ausgleich ... 143
Indirekte Verlustverrechnung durch Steuergutschriften ... 143
Direkte Verlustverrechnung ... 144
5. Intertemporaler Verlustausgleich (Verlustabzug) ... 145

VI. Behandlung der Gewerbesteuer im Falle ihrer Beibehaltung ... 147

Seite

ANHANG A

Quantitative Steuerbelastungsanalysen ... 150
I. Zielsetzung und Aufbau der Analyse ... 151
II. Methodische Ansätze ... 152
1. Devereux-Griffith Modell ... 153
Exkurs: Berechnung der Kapitalwerte im DG-Modell ... 155
2. European Tax Analyzer ... 157
III. Kapitalkosten, tarifliche und effektive Steuersätze ... 161
1. Die Attraktivität Deutschlands für internationale Unternehmen ... 161
2. Investitionen deutscher Unternehmen ... 166
3. Internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen ... 171
IV. Effektive Steuerbelastungen mittelständisch strukturierter Unternehmen ... 173
1. Internationaler Steuerbelastungsvergleich ... 174
Ausgangsfall ... 174
Unternehmensebene ... 174
Gesamtebene ... 177
Variationsrechnungen ... 179
Erfolgslage ... 179
Finanzierung ... 183
Vermögensstruktur ... 185
Vergleich verschiedener Wirtschaftsbereiche ... 188
2. Konsequenzen einer Dualen Einkommensteuer für die Unternehmensbesteuerung in Deutschland ... 191
Ausgangsfall ... 191
Der Einfluss von Datenvariationen auf die rechtsformspezifischen Steuerbelastungsunterschiede ... 193
Erfolgslage ... 193
Gewinnverwendung ... 195
Finanzierung ... 196
Vermögensstruktur ... 197
Einfluss von Gesellschaft-Gesellschafter-Verträgen ... 198
Gesellschafter-Fremdfinanzierung ... 199
Überlassung von Wirtschaftsgütern ... 200
Gesellschafter-Geschäftsführerverträge ... 202

ANHANG B

Paraphierung ... 204
I. Einkommensteuergesetz (EStG-E) ... 205
II. Körperschaftsteuergesetz (KStG-E) ... 286
III. Umwandlungssteuergesetz (UmwStG-E) ... 293
IV. Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG-E) ... 302

ANHANG C

Literaturverzeichnis ... 304

VERZEICHNISSE

TABELLEN

Seite

ERSTES bis VIERTES KAPITEL

1 Duale Einkommensteuer: Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern bei Sofortausschüttung 33
2 Duale Einkommensteuer: Bruttomethode der Gewinnermittlung bei Personenunternehmen 34
3 Duale Einkommensteuer: Finanzierungsneutralität (Sofortausschüttung) 35
4 Duale Einkommensteuer: Einzelunternehmen 36
5 Duale Einkommensteuer: Gestaltungsmöglichkeiten durch Vereinbarung von Gesellschafter-Geschäftsführergehältern 38
6 Tarifliche Gewinnsteuersätze und effektive Durchschnittssteuerbelastungen von Kapitalgesellschaften bei nationaler Geschäftstätigkeit 41
7 Steuerliches Standort-Ranking für Investitionen deutscher Kapitalgesellschaften im Inland und Ausland (Outbound – Investitionen) 43
8 Steuerliches Standort-Ranking für Investitionen ausländischer Kapitalgesellschaften in unterschiedlichen Ländern (Inbound – Investitionen) 45
9 Kapitalkosten und effektive Durchschnittssteuersätze in Deutschland 46
10 Effektive Unternehmensteuerbelastungen im internationalen Vergleich: Kapitalgesellschaft, Zeitraum zehn Jahre 48
11 Effektive Gesamtsteuerbelastungen im internationalen Vergleich: Ausgangsfall, Zeitraum zehn Jahre 49
12 Aufkommenseffekte der Dualen Einkommensteuer im Vergleich zum Rechtsstand 2005 in Deutschland 53
13 Langfristige Effekte eines Übergangs zur Dualen Einkommensteuer 55
14 Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern: Halbeinkünfteverfahren versus Duale Einkommensteuer 63
15 Duale Einkommensteuer: Gewinnspaltung auf Ebene der Kapitalgesellschaft (Methode 1) versus Ebene des Anteileigners (Methode 2) – Sofortausschüttung – 65
16 Duale Einkommensteuer: Gewinnspaltung auf Ebene der Kapitalgesellschaft (Methode 1) versus Ebene des Anteileigners (Methode 2) – Gewinnthesaurierung im Jahr 1 – 66
17 Bestimmung des Verzinsungsfreibetrags 72
18 Beispiel zur Verrechnung von tagesgenauen Verzinsungsfreibeträgen 74
19 Duale Einkommensteuer: Besteuerung von Personenunternehmen 99
20 Duale Einkommensteuer: Besteuerung von Personenunternehmen bei nicht verrechneter Kapitalverzinsung 100
21 Duale Einkommensteuer: Belastungsvergleich zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft – Anlage thesaurierter Gewinne zu 6 % – 102
22 Duale Einkommensteuer: Ermittlung des Verzinsungsanteils bei Personenunternehmen 110

Seite
23 Verrechnung negativer Verzinsungsanteile bei Anwendung der Bruttomethode 111
24 Verrechnung von Verlusten und negativer Verzinsungsanteile bei Anwendung der Bruttomethode 112
25 Duale Einkommensteuer: Netto- und Bruttomethode der Gewinnermittlung bei Personenunternehmen 116
26 Einkommensteuertarif der Dualen Einkommensteuer 120
27 Belastungsvergleich: Einkommensteuertarif 2005 versus Duale Einkommensteuer – Gewinn = Verzinsungsanteil – 120
28 Belastungsvergleich: Einkommensteuertarif 2005 versus Duale Einkommensteuer – Verzinsungsanteil = Erwerbsanteil – 121
29 Wirkungsweise des direkten Verlustausgleichs (Verlustabgleich) 146
30 Steuerbelastungswirkungen bei unterschiedlichem Gewerbesteuersatz 149

ANHANG A

1* Erfolgs- und Bilanzkennzahlen von Unternehmen aus verschiedenen Wirtschaftsbereichen: Stand Periode 6 160
2* Tarifliche Gewinnsteuersätze einer Kapitalgesellschaft 161
3* Durchschnittliche Steuerbelastung (EATR) der Investition einer Kapitalgesellschaft 162
4* Durchschnittliche Steuerbelastung (EATR) der Investitionen einer Tochterkapitalgesellschaft bei Refinanzierung der deutschen Mutterkapitalgesellschaft mit einbehaltenen Gewinnen, Einlagen und Fremdkapital 163
5* Durchschnittliche Steuerbelastung (EATR) der Investition der Tochterkapitalgesellschaft einer in je einem Land ansässigen Mutterkapitalgesellschaft 164
6* Durchschnittliche Steuerbelastung (EATR) einer mit Eigenkapital finanzierten Investition der Tochterkapitalgesellschaft bei Refinanzierung der deutschen Mutterkapitalgesellschaft mit Fremdkapital 165
7* Durchschnittliche Steuerbelastung (EATR) der Investition einer Tochterkapitalgesellschaft bei externer Fremdfinanzierung der Tochterkapitalgesellschaft 165
8* Durchschnittliche Steuerbelastung (EATR) bei Investitionen ausländischer Kapitalgesellschaften in Deutschland bei unterschiedlicher grenzüberschreitender Finanzierung 166
9* Kapitalkosten und durchschnittliche Steuerbelastung der Investition einer Kapitalgesellschaft: Rechtsstand 2005 167
10* Kapitalkosten und durchschnittliche Steuerbelastung der Investition einer Kapitalgesellschaft: Duale Einkommensteuer 168
11* Kapitalkosten und durchschnittliche Steuerbelastung der Investition einer Personengesellschaft: Rechtsstand 2005 169
12* Kapitalkosten und durchschnittliche Steuerbelastung der Investition einer Personengesellschaft: Duale Einkommensteuer (DIT) 170
13* Kapitalkosten des Investitionsprojektes einer in einem Staat ansässigen Kapitalgesellschaft unter Einbezug der Besteuerung dort ansässiger natürlicher Personen als Anteilseigner 172

Seite

14* Effektive Unternehmensteuerbelastungen im internationalen Vergleich: Kapitalgesellschaft, Zeitraum zehn Jahre ... 174
15* Bedeutung der Steuerarten bei der Unternehmensteuerbelastung ... 175
16* Rangfolge der Unternehmensteuerbelastungen im Modellvergleich ... 176
17* Effektive Gesamtsteuerbelastungen im internationalen Vergleich: Ausgangsfall, Zeitraum zehn Jahre ... 177
18* Bedeutung der Steuerarten bei der Gesamtsteuerbelastung ... 178
19* Unternehmensteuerbelastungen bei Variation der Umsatzrendite ... 180
20* Gesamtsteuerbelastungen bei Variation der Umsatzrendite ... 182
21* Unternehmensteuerbelastungen bei Variation der Eigenkapitalquote ... 184
22* Gesamtsteuerbelastungen bei Variation der Eigenkapitalquote ... 185
23* Unternehmensteuerbelastungen bei Variation der Anlageintensität ... 186
24* Gesamtsteuerbelastungen bei Variation der Anlageintensität ... 187
25* Steuerbelastungen auf Unternehmensebene im internationalen Vergleich nach Wirtschaftsbereichen ... 189
26* Steuerbelastungen auf Gesamtebene im internationalen Vergleich nach Wirtschaftsbereichen ... 190
27* Steuerartenbezogene Belastung für das Modellunternehmen in Abhängigkeit von der Rechtsform in Deutschland ... 191
28* Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft bei Variation der Gesellschafter-Fremdfinanzierung in Deutschland ... 199
29* Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft bei Überlassung von Wirtschaftsgütern in Deutschland ... 201
30* Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft bei Variation des Geschäftsführergehalts ... 203

VERZEICHNISSE

SCHAUBILDER

Seite

ERSTES KAPITEL bis VIERTES KAPITEL

1 Duale Einkommensteuer: Ermittlung der steuerlich begünstigten Eigenkapitalerträge (Eigenkapitalverzinssung) 23
2 Rendite für Unternehmensanleihen 25
3 Duale Einkommensteuer: Einkünfte und Einkommen 27
4 Grenzsatztarif bei der Dualen Einkommensteuer in Deutschland 30
5 Eigenkapitalverzinsung und Verzinsungsfreibetrag bei Sofortausschüttung 32

ANHANG A

1* Struktur des Devereux und Griffith Modells 153
2* Zusammenfassung der ökonomischen Modellannahmen 154
3* Steuerbilanz des Modellunternehmens (Stand: Periode 6 von 10) 159
4* Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft bei Variation der Umsatzrendite 194
5* Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft bei Variation der Ausschüttungsquote 195
6* Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft bei Variation der Eigenkapitalquote 197
7* Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft bei Variation der Anlageintensität 198

ERSTES KAPITEL

Duale Einkommensteuer: Begründung und Ausgestaltung – Ein Überblick

Seite

I. Begründung der Dualen Einkommensteuer 1

1. Ziele und Nebenbedingungen einer Reform der Unternehmensbesteuerung 1
2. Reformoptionen: Synthetische oder duale Einkommensteuer 4
3. Zur Kritik an der Dualen Einkommensteuer 9
4. Ein Vergleich der Reformkonzepte zur Unternehmensbesteuerung von SVR/MPI/ZEW und Stiftung Marktwirtschaft 11
5. Die Duale Einkommensteuer und die verfassungsrechtliche Frage nach der steuerlichen Belastungsgleichheit 17

II. Grundzüge der Dualen Einkommensteuer 22

1. Grundlegende Begriffe, Einkunftsarten und Steuertarif 22
2. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen 30
3. Neutralitätseigenschaften und Gestaltungsmöglichkeiten 35

III. Quantitative Analysen 38

1. Kapitalkosten und effektive Durchschnittssteuerbelastungen 41
2. Aufkommenseffekte 49
3. Gesamtwirtschaftliche Wirkungen 53

I. Begründung der Dualen Einkommensteuer

1. Ziele und Nebenbedingungen einer Reform der Unternehmensbesteuerung

1. Im Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD vom 11. November 2005 wird im Abschnitt zur „Reform der Unternehmensbesteuerung“ ausgeführt:

„Deutschland muss auch in Zukunft im internationalen Steuerwettbewerb bestehen können. Deshalb werden wir in dieser Legislaturperiode zum 1. 1. 2008 das Unternehmensteuerrecht grundlegend fortentwickeln und international wettbewerbsfähige Steuersätze realisieren. Diese Reform muss neben den Körperschaften auch die Personenunternehmen erfassen, da deutsche Unternehmen zu mehr als 80 % in dieser Rechtsform organisiert sind. Dabei werden uns insbesondere folgende Zielsetzungen leiten:

- Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und Europatauglichkeit,
- weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität,
- Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten,
- Verbesserung der Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte,
- nachhaltige Sicherung der deutschen Steuerbasis.

Wir werden eine Grundsatzentscheidung zwischen synthetischer und dualer Einkommensbesteuerung treffen. In dieser Legislaturperiode werden wir eine Neuregelung der Besteuerung von Kapitalerträgen und privaten Veräußerungsgewinnen realisieren.“

2. Es ist bekannt und ausführlich dokumentiert,[1)] dass die Unternehmensbesteuerung in Deutschland diesen Zielsetzungen gegenwärtig nicht entspricht. Der Standort Deutschland ist in steuerlicher Hinsicht international nicht wettbewerbsfähig, weil die tariflichen und effektiven Steuerbelastungen von Unternehmensgewinnen zu den höchsten in Europa gehören. Daraus erwachsen Anreize zu Gewinn- oder Produktionsverlagerungen ins niedriger besteuernde Ausland. Als Folge zahlen immer weniger Konzerne Steuern in Deutschland. Auch führt die geltende Unternehmensbesteuerung zu vielfältigen Verzerrungen bei den Finanzierungsentscheidungen und der Rechtsformwahl. Bei Kapitalgesellschaften wird die Selbstfinanzierung von Investitionen in der Regel steuerlich günstiger behandelt als die Fremdfinanzierung und die Beteiligungsfinanzierung. Bei Personenunternehmen bestehen leichte Vorteile für die Fremdfinanzierung, während es bei einbehaltenen und entnommenen Gewinnen wegen des Transparenzprinzips keine Belastungsunterschiede gibt. Bei zu gleichen Anteilen mit Gewinnrücklagen, Kapitalerhöhungen und Fremdkapitalaufnahme finanzierten Investitionen sind Personengesellschaften steuerlich gegenüber Kapitalgesellschaften begünstigt, wenn der Spitzensatz der Einkommensteuer zur Anwendung kommt, aber erheblich benachteiligt, wenn die Gesellschafter dem Nullsteuersatz unterliegen. All dies ergibt ökonomisch keinen Sinn. Es führt zu Wettbewerbsverzerrungen, beeinträchtigt das Niveau und die Effizienz des Kapitaleinsatzes und eröffnet umfangreiche Gestaltungsmöglichkeiten. Gesamtwirtschaftliche Produktionsverluste und ein kompliziertes Steuersystem sind die unmittelbaren Folgen.

Die Verbesserung der Standortattraktivität und die Gewährleistung von Entscheidungsneutralität sind deshalb die primären Ziele einer Unternehmensteuerreform.

[1)] Jahresgutachten des Sachverständigenrates: JG 2001/02 Ziffern 372 ff.; JG 2003/04 Ziffern 518 ff.; JG 2004/05 Ziffern 759 ff.; JG 2005/06 Ziffern 391 ff.

Verteilungsziele spielen bei der Reform der Unternehmensbesteuerung eine Rolle, sobald die Ebene der Gesellschafter betroffen ist. Bei Beibehaltung einer transparenten Besteuerung von Personengesellschaften ist das automatisch der Fall, da hier steuerlich keine Trennung von Unternehmung und Unternehmer erfolgt.

3. Eine überzeugende Reform der Unternehmensbesteuerung muss weiteren Anforderungen genügen, die sich als Nebenbedingungen einer Reform formulieren lassen.

Unabdingbar ist die **Vereinbarkeit mit dem europäischen Recht**. Zwingend zu beachten sind die Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des EG-Vertrags, insbesondere die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit. Eine „weichere" Beschränkung stellt die Forderung nach **Begrenzung der Steuerausfälle** dar, um die Sicherung der deutschen Steuerbasis zu gewährleisten. Diese Forderung kann sich sinnvollerweise nur auf die mit den spezifischen Tarif- und Systemeigenschaften eines bestimmten Steuerreformvorschlags einhergehenden Aufkommenswirkungen beziehen. Denn jede Steuerreform muss letztlich in dem Sinne „aufkommensneutral" sein, dass die staatliche Budgetgleichung eingehalten wird. Nur die aus den Tarif- und Systemeffekten resultierenden Steuerausfälle erlauben Aussagen über die Höhe der Gegenfinanzierungsmaßnahmen. Eine **Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten** ist bei einem entscheidungsneutralen Steuersystem automatisch gewährleistet. Eine entscheidungsneutrale Besteuerung bedeutet nämlich, dass die Unternehmensbesteuerung die unternehmerischen Entscheidungen im Hinblick auf die Investitionsfinanzierung oder die Rechtsformwahl unbeeinflusst lässt, also ohne und mit Berücksichtigung von Steuern identische Entscheidungen getroffen werden. Eine Steuerplanung zum Zwecke der Steuervermeidung erübrigt sich dann. Nun lassen sich Finanzierungs- und Rechtsformneutralität nicht in reiner Form erreichen. Gestaltungsmöglichkeiten sind insofern nicht auszuschließen. Deshalb ist es angezeigt, im Zusammenhang mit einer Reform der Unternehmensbesteuerung auch eine Begrenzung von Gestaltungsmöglichkeiten zu fordern.

4. Zu **Zielkonflikten** kann es vor allem dann kommen, wenn für die Realisierung von Verteilungszielen ein direkt progressiver Einkommensteuertarif für erforderlich gehalten wird. Dann sind zwangsläufig Abstriche bei den Zielen Finanzierungs- und Rechtsformneutralität notwendig. Auch lassen sich die Ziele einer Unternehmensteuerreform umso weniger erreichen, je mehr und je strikte re Nebenbedingungen zu berücksichtigen sind. So steht eine Begrenzung von Steuerausfällen in direktem Konflikt zum Ziel der Verbesserung der Standortattraktivität.

Die vorliegenden Konzepte zur Reform der Unternehmensbesteuerung unterscheiden sich im Wesentlichen dadurch, dass sie mögliche Konflikte zwischen den Zielen der Steuerpolitik verschieden austarieren oder von unterschiedlichen Nebenbedingungen ausgehen. Ein Vergleich von Steuerreformkonzepten sollte dabei auf die für die einzelnen Vorschläge konstitutiven Reformelemente abstellen. Fragen des Steuerbilanzrechts etwa sind für die Wahl zwischen den einzelnen Modellen irrelevant und können dementsprechend hier vernachlässigt werden.

5. Auslandsinvestitionen werden überwiegend im Rahmen von Kapitalgesellschaften vollzogen. Für die Standort- und Investitionsentscheidungen multinationaler Konzerne kommt es dabei in der Regel nicht auf die persönlichen Einkommensteuern der Anteilseigner an. Zum einen ist in

börsennotierten Kapitalgesellschaftern der entscheidungsrelevante „marginale“ Kapitalgeber oftmals nicht bekannt oder steuerbefreit; zum anderen hat mit der international zu beobachtenden Abkehr vom Anrechnungsverfahren eine Entkoppelung von Besteuerung auf Kapitalgesellschaftsebene und auf Anteilseignerebene stattgefunden. Man kann deshalb davon ausgehen, dass vor allem der Körperschaftsteuersatz, oder allgemeiner: die Tarifbelastung auf Kapitalgesellschaftsebene, über die steuerliche Attraktivität eines Standorts für international tätige Unternehmen entscheidet. Hier wird davon ausgegangen, dass eine **Tarifbelastung von 25 vH auf Unternehmensebene** anzustreben ist, wenn das Ziel **Verbesserung der Standortattraktivität** erreicht werden soll. Von dieser Zielgröße gehen auch die meisten der vorliegenden Steuerreformvorschläge aus. In dem Steuersatz von 25 vH sollen der Solidaritätszuschlag und entweder die Gewerbesteuerbelastung oder die sich im Rahmen einer Neuordnung der Kommunalfinanzen ergebende Steuerbelastung unternehmerischer Gewinne enthalten sein. Zur Begrenzung von Steuerausfällen könnte auch ein höherer Steuersatz in Erwägung gezogen werden. Dies würde jedoch zu Lasten der Standortattraktivität gehen.

6. Eine verbesserte Standortattraktivität lässt sich durch eine Senkung der Tarifbelastung von Kapitalgesellschaften erreichen. Würde man sich auf diese Maßnahme beschränken, hätte dies jedoch zur Folge, dass die schon jetzt existierenden Verwerfungen und Belastungsunterschiede im Bereich der Unternehmensbesteuerung noch weiter zunehmen würden. Diese Belastungsunterschiede betreffen die Besteuerung einbehaltener und ausgeschütteter Gewinne bei Kapitalgesellschaften, die Besteuerung der aus der Fremdkapitalüberlassung resultierenden Zinsen im Vergleich zur Besteuerung von Eigenkapital und schließlich die Besteuerung der Gewinne der Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) im Vergleich zu Kapitalgesellschaften. Derartige Unterschiede verzerren die Wahl der Finanzierungswege und der Rechtsform und sind deswegen grundsätzlich unerwünscht. Sie führen zu Effizienzverlusten, die sich in vermeidbaren Produktionseinbußen und Einkommensverlusten niederschlagen. Deshalb muss das Ziel einer Verbesserung der Standortattraktivität gekoppelt werden mit dem Ziel einer Erreichung von mehr **Entscheidungsneutralität**.

7. Die Zielsetzungen einer Unternehmensteuerreform – Verbesserung der Standortattraktivität und Gewährleistung von Entscheidungsneutralität – sind von vornherein nur mit erheblichen Abstrichen zu erreichen, so lange an der **Gewerbesteuer** festgehalten wird. In einem rationalen Unternehmensteuersystem ist für die Gewerbesteuer in ihrer geltenden Form kein Platz. Sie sollte abgeschafft und durch ein kommunales Zuschlagssystem zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ersetzt werden. Die von der Stiftung Marktwirtschaft vorgeschlagene Neuordnung der Kommunalfinanzen bietet sich als Lösung an.

Obwohl die Mängel der Gewerbesteuer bekannt sind und oft genug dargelegt wurden, kann bei realistischer Betrachtung gleichwohl kaum davon ausgegangen werden, dass es bis zum Jahr 2008 zu einer grundlegenden Reform der Kommunalsteuern kommt. Das Aufkommen aus der Gewerbesteuer entwickelt sich ausgesprochen positiv und wird im Jahr 2006 höher sein als je zuvor. Schon allein deshalb dürften die Kommunen und ihre Vertretungen einer Abschaffung der Gewerbesteuer und einem Ersatz durch ein kommunales Zuschlagssystem in absehbarer Zeit kaum zustimmen.

So notwendig eine Neuordnung der Kommunalfinanzen auch ist, eine Reform der Unternehmensbesteuerung im Jahr 2008 darf nicht daran scheitern, dass an der Gewerbesteuer festgehalten wird. Das Konzept der Dualen Einkommensteuer kann auch verwirklicht werden, wenn an der Gewerbesteuer festgehalten wird.

2. Reformoptionen: Synthetische oder duale Einkommensteuer?

Synthetische Einkommensteuer

8. Eine erste Grundsatzentscheidung bei der Reform der Unternehmensbesteuerung betrifft die Frage, ob am steuerpolitischen Ideal einer synthetischen Einkommensteuer festgehalten oder ob dieses aufgegeben werden soll. Eine synthetische Einkommensteuer ermittelt den Gesamtbetrag der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten und unterwirft das daraus abgeleitete zu versteuernde Einkommen einem einheitlichen Steuertarif.

Die synthetische Einkommensteuer weist vor allem dann unbestreitbare Vorteile als Option für eine Reform der Unternehmensbesteuerung auf,[2)] wenn sie mit einer *flat rate*, also einem einheitlichen Grenzsteuersatz oberhalb eines Grundfreibetrags, ausgestattet ist und eine Integration von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer dadurch erfolgt, dass sich der konstante Grenzsteuersatz der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuersatz entsprechen. Die großen Vorteile einer *flat tax* mit integrierter Körperschaftsbesteuerung als Reformoption für die Unternehmensbesteuerung gelten unabhängig davon, dass sich eine synthetische Einkommensteuer in reiner Form kaum verwirklichen lassen dürfte.

9. Eine synthetische Einkommensteuer kombiniert mit einer *flat rate* führt zu einem kaum lösbaren Dilemma, wenn neben den Zielen einer Unternehmensteuerreform auch die Nebenbedingung einer Begrenzung der Steuerausfälle eingehalten werden soll. Die Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Steuersystems verlangt einen Steuersatz von (etwa) 25 vH für die Körperschaftsteuer und im Rahmen einer *flat tax* auch für die Einkommensteuer. Gleichzeitig müsste der Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer hinreichend hoch angesetzt werden, wenn allzu drastische negative Verteilungswirkungen vermieden werden sollten. Beides zusammengenommen – ein niedriger Grenzsteuersatz und ein hoher Grundfreibetrag – führt zu beträchtlichen Steuerausfällen. Sollen die Steuermindereinnahmen begrenzt werden, kann dies nur mit erheblichen Abstrichen bei den Zielen Verbesserung der Standortattraktivität und Verteilungsgerechtigkeit erreicht werden.

10. Im Folgenden wird von der Hypothese ausgegangen, dass eine synthetische Einkommensteuer in der Form einer *flat tax* auf absehbare Zeit in Deutschland keine Chance auf Umsetzung hat. Bei Beibehaltung eines direkt-progressiven Einkommensteuertarifs lässt sich insbesondere das Ziel einer entscheidungsneutralen Besteuerung im Unternehmensbereich ohne Rückkehr zum Anrechnungsverfahren bei der Körperschaftsteuer von vornherein nicht erreichen. Die Wiedereinführung des Anrechnungsverfahrens ist aber so gut wie ausgeschlossen.

[2)] Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2004).

Wenn man die genannten Ziele einer Unternehmensteuerreform realisieren will, wird man sich vom steuerpolitischen Ideal einer synthetischen Einkommensteuer verabschieden müssen.

Zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer

11. Die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer stellt ein weiteres steuerpolitisches Idealkonzept dar, das neben einer Verbesserung der Standortattraktivität und der Erreichung von Finanzierungs- und Rechtsformneutralität auch noch intertemporale Neutralität bei den Investitions- und Konsumentscheidungen gewährleisten würde. Die konstitutiven Bestimmungselemente dieses Besteuerungskonzepts bestehen auf Unternehmensebene in einem Abzug kalkulatorischer Eigenkapitalzinsen von der Steuerbemessungsgrundlage (*„allowance for corporate equity"*) und bei natürlichen Personen in einer steuerlichen Freistellung von Fremdkapitalzinsen sowie von Dividenden und Veräußerungsgewinnen in Höhe einer gesetzlichen Standardverzinsung. Darüber hinausgehende Gewinnanteile unterliegen ebenso wie andere Einkünfte einer *flat tax*. Ein solches Steuersystem war in den Jahren 1994 bis 2000 in Kroatien in Kraft. Zuletzt entschied sich der belgische Gesetzgeber zur Einführung einer Regelung, wonach eine standardisierte Eigenkapitalverzinsung bei Kapitalgesellschaften von der Steuer befreit ist (allerdings nicht die ausgezahlten Dividenden).[3)]

In der deutschen steuerpolitischen Diskussion spielt diese Reformoption trotz ihrer attraktiven Neutralitätseigenschaften keine Rolle. Als Kandidat für eine Unternehmensteuerreform im Jahr 2008 scheidet sie aus vielerlei Gründen aus. Eine Orientierung an den jüngsten belgischen Entwicklungen lässt sich mit Rücksicht auf gewaltige Einnahmeausfälle im Bereich der Körperschaftsteuer nicht empfehlen.

Varianten einer dualen Einkommensbesteuerung

12. Wenn sich steuerpolitische Ideallösungen nicht realisieren lassen, muss auf pragmatische Kompromisse zurückgegriffen werden. Eine Abkehr von einer synthetischen Einkommensbesteuerung bedeutet dann automatisch den Übergang zu einer Schedulensteuer, bei der unterschiedliche Einkunftsarten oder Einkommen unterschiedlichen Tarifen unterliegen. Als Spezialfall einer Schedulensteuer unterscheidet eine duale Einkommensbesteuerung zwei Einkommensarten mit jeweils getrennten Steuertarifen. Da die Abgrenzung der getrennt zu besteuernden Einkommensarten unterschiedlich vorgenommen werden kann, gibt es mehrere Varianten einer dualen Einkommensteuer. Tatsächlich stellen die meisten der aktuell diskutierten Steuerreformkonzepte unterschiedliche Ausprägungen einer dualen Einkommensteuer dar – auch wenn dies von den Befürwortern der jeweiligen Konzepte nicht unbedingt so gesehen wird.

Abgeltungssteuer und Kapitalrenditesteuer

13. Die von mehreren Institutionen vorgeschlagene **Abgeltungssteuer** auf Zinseinkommen (und gegebenenfalls auf Dividenden und Gewinne aus dem Verkauf von Kapitalgesellschaftsanteilen) stellt eine erste Variante einer dualen Einkommensbesteuerung dar: Danach unterliegen Zinsein-

---

[3)] *Loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque, p. 30077, Moniteur 30 juin n°202.*

kommen einem proportionalen Tarif von beispielsweise 25 vH, während die übrigen zu versteuernden Einkommen dem progressiven Einkommensteuertarif unterworfen wären. Im Hinblick auf die Unternehmensbesteuerung wäre die Einführung einer isolierten Abgeltungssteuer eindeutig kontraproduktiv, da sie ein Hemmnis für eigenfinanzierte Investitionen darstellen würde. Ein Beispiel verdeutlicht dies: Angenommen der Zinssatz auf Bankeinlagen betrage 6 %. Bei einer Abgeltungssteuer von 25 vH ergäbe sich eine Nach-Steuer-Verzinsung von 4,5 %. Bei einer Steuerbelastung eigenkapitalfinanzierter Investitionserträge in Höhe von 50 vH müssten Realinvestitionen dann eine Mindestrendite von 9 % abwerfen, um für Investoren attraktiv zu sein. Durch die Einführung einer isolierten Abgeltungssteuer würden Investitionsvorhaben mit einer Vor-Steuer-Rendite zwischen 6 % und 9 % unterbleiben, die ohne Abgeltungssteuer profitabel gewesen wären. Auch die Wahl der Finanzierungswege einer Realinvestition würde beeinflusst: Die Finanzierungsstruktur würde sich noch weiter zu Lasten des Eigenkapitals verschieben.

14. Die erwähnten Nachteile einer Abgeltungssteuer ließen sich vermeiden, wenn diese in eine generelle Neuordnung einer mit einheitlichem Satz versehenen Besteuerung von Kapitalerträgen eingebunden würde. Diesen Ansatz verfolgt das vom **Hessischen Ministerium der Finanzen** vorgelegte Konzept einer **Kapitalrenditesteuer**.[4)] Danach werden Zinsen, Dividenden und private Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren einheitlich mit einer Kapitalabgeltungssteuer in Höhe von 17 vH besteuert. Dieser Steuersatz wird konsequent auf die Rendite des betrieblichen Eigenkapitals übertragen. Dazu wird auf Unternehmensebene eine Gewinnspaltung in eine kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung mit einem typisierenden Rechnungszins von 5 % und einen darüber hinausgehenden Restgewinn vorgenommen. Die Eigenkapitalverzinsung unterliegt einer pauschalen Kapitalrenditesteuer von ebenfalls 17 vH. Der Restgewinn wird im Rahmen der normalen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer besteuert. Dieses Konzept einer dualen Einkommensteuer kommt dem in dieser Expertise vorgeschlagenen Modell einer reformierten Unternehmensbesteuerung recht nahe. Ein Nachteil der Kapitalrenditesteuer ist darin zu sehen, dass keine Finanzierungsneutralität erreicht wird. Dem steht der Vorteil gegenüber, dass das Konzept vergleichsweise einfach umzusetzen ist.

Einheitliche Unternehmensteuer der Stiftung Marktwirtschaft

15. Die Kommission „Steuergesetzbuch“ der **Stiftung Marktwirtschaft** hat am 30. Januar 2006 ein aus drei Modulen bestehendes **Steuerpolitisches Programm** vorgelegt. Neben einer einheitlichen Unternehmensteuer (Modul I) werden eine Vier-Säulen-Lösung für eine Neuordnung der Kommunalfinanzen (Modul II) und ein neues Einkommensteuergesetz (Modul III) vorgeschlagen.

Als Zielsetzungen einer einheitlichen Unternehmensbesteuerung werden weitgehende Rechtsformneutralität und eine Senkung der Unternehmensbelastung auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau genannt, wobei die Niedrigbesteuerung auf im Unternehmen verbleibende Gewinne beschränkt bleibt und bei Ausschüttung und Entnahme eine Nachbelastung stattfindet.

16. Das Konzept der einheitlichen Unternehmensteuer ist durch die folgenden Merkmale gekennzeichnet:

[4)] Hessisches Ministerium der Finanzen (2005).

Das Nebeneinander von transparenter Besteuerung von Personenunternehmen und getrennter Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern wird prinzipiell aufgehoben. Dazu wird das Körperschaftsteuergesetz durch Ausweitung auf Personenunternehmen zu einem Unternehmensteuergesetz fortentwickelt. Subjekte der Unternehmensteuer sind neben Körperschaften also auch Personenhandelsgesellschaften und sonstige unternehmerisch tätige Personengesellschaften sowie Einzelunternehmer. Gewinne werden auf Unternehmensebene einer Definitivbelastung von vorzugsweise 25 vH, maximal aber 30 vH unterworfen. Die Belastung aus der im Modul II vorgeschlagenen Kommunalsteuer ist darin enthalten. Werden Gewinne von der Unternehmensebene in die Unternehmersphäre überführt, kommt es beim Unternehmer zu einer Nachbelastung eines Teils der ausgeschütteten oder entnommenen Gewinne derart, dass die Gesamtsteuerbelastung maximal den Spitzensatz der Einkommensteuer erreicht.

Um eine Mehrbelastung kleiner und mittlerer Unternehmen durch eine definitive Belastung auf Unternehmensebene zu vermeiden, ist vorgesehen, dass Kleinunternehmer – das sind Personenunternehmen, deren Gewinn „nachhaltig“ 120 000 Euro nicht überschreitet – weiterhin der Einkommensteuer unterliegen. Eine zweite Sonderregelung betrifft die „transparente Entnahme“. Danach ist die Gewinnentnahme bis zu 120 000 Euro pro Kalenderjahr bei Personenunternehmen abzugsfähig, sofern sie an unmittelbar am Unternehmen beteiligte natürliche Personen geht und dadurch auf Unternehmensebene kein Verlust entsteht. Schließlich wird als weitere Durchbrechung der Systematik der einheitlichen Unternehmensteuer in bestimmten Fällen ein Verlusttransfer von der Unternehmensebene auf die Unternehmerebene zugelassen.

17. Während eine Verbesserung der Standortattraktivität in Abhängigkeit von der Höhe des Unternehmensteuersatzes erreicht und der Bereich einer rechtsformneutralen Besteuerung gegenüber dem geltenden Recht ausgeweitet wird, ist Finanzierungsneutralität im Konzept der einheitlichen Unternehmensteuer in keiner Weise gewährleistet. Selbstfinanzierung, Fremdfinanzierung und Beteiligungsfinanzierung werden steuerlich ganz unterschiedlich behandelt. Weniger wichtig ist es demgegenüber, ob man das Steuerreformkonzept der Stiftung Marktwirtschaft zu den dualen Steuersystemen zählt oder nicht. Eine duale Einkommensteuer ist es insofern, als für in Unternehmen erwirtschaftete und dort verbleibende Einkommen ein anderer Steuertarif gilt als für die den natürlichen Personen zugerechneten Einkommen.

Die Duale Einkommensteuer von Sachverständigenrat, Max-Planck-Institut und Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (SVR/MPI/ZEW)

18. Das von **SVR/MPI/ZEW** vertretene Konzept der **Dualen Einkommensteuer** wird im folgenden Abschnitt in den Grundzügen und in den folgenden Kapiteln dieser Expertise sehr ausführlich beschrieben. Das vom Sachverständigenrat im Jahr 2003 vorgelegte Modell[5)] wurde dabei unter Berücksichtigung eines in Norwegen ausgearbeiteten und ab dem Jahr 2005 teilweise in Kraft getretenen Steuerreformentwurfs[6)] erheblich modifiziert, um Gestaltungsmöglichkeiten zu vermeiden oder einzuschränken. Die wesentlichen Bestimmungselemente der Dualen Einkommen-

[5)] JG 2003/04 Ziffern 584 ff.

[6)] *St.meld.nr. 29 (2003 - 2004)* auf der Grundlage des Kommissionsberichts Skatteutvalget (2003); siehe dazu vor allem Sørensen (2005) oder Gjems-Onstad (2005).

steuer lassen sich kurz wie folgt beschreiben: Am Nebeneinander von Transparenzprinzip bei der Besteuerung von Personenunternehmen und Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften wird festgehalten. Sämtliche Kapitaleinkommen unterliegen im Grundsatz einer proportionalen Belastung von 25 vH. Zu den Kapitaleinkommen gehören neben Zinsen auch diejenigen Gewinnanteile aus gewerblicher und selbständiger Tätigkeit sowie aus Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Vermietung und Verpachtung, die einer kalkulatorischen Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals entsprechen. Darüber hinausgehende Gewinnanteile unterliegen ebenso wie andere Einkünfte dem geltenden progressiven Einkommensteuertarif. Die Duale Einkommensteuer erfordert also eine Gewinnspaltung. Auch die über eine kalkulatorische Verzinsung des Eigenkapitals hinausgehenden Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen werden in die Kapitaleinkommensbesteuerung einbezogen.

19. Die Duale Einkommensteuer weist eine Reihe von **Vorteilen** auf. Die steuerliche Standortattraktivität würde sich wegen der reduzierten Tarifbelastung auf Kapitalgesellschaftsebene erheblich verbessern. Die Duale Einkommensteuer führt überdies zu einem höheren Maß an Entscheidungsneutralität. Sie gewährleistet Finanzierungsneutralität für die so genannte Grenzinvestition, die gerade den Kapitalmarktzins erwirtschaftet. Da dies unabhängig von der Rechtsform gilt, wird insoweit auch Rechtsformneutralität erreicht. Durch die Ausweitung einer abgeltenden Quellenbesteuerung auf Fremdkapitalzinsen, Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen trägt sie in diesem Bereich zur Verminderung der Steuervollzugskosten bei. Auch die Steuergestaltungskosten nehmen ab, da Ausweichmöglichkeiten wegen der verbesserten Neutralitätseigenschaften reduziert werden. Die unterschiedliche Besteuerung von Kapitaleinkommen und übrigen Einkommen trägt dem Sachverhalt Rechnung, dass der Faktor Kapital international wesentlich mobiler ist als andere Einkommen und deshalb der nationalen Besteuerung leichter ausweichen kann. Aus Gründen der ökonomischen Effizienz sollten Kapitaleinkommen deshalb steuerlich schonender behandelt werden, wenn Steuerausfälle begrenzt werden sollen. Auch im Hinblick auf eine anstehende Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung auf europäischer Ebene weist die Duale Einkommensteuer Vorteile auf. Eine von den Kapitaleinkommen getrennte Besteuerung der übrigen Einkommen würde den Mitgliedstaaten wesentliche Bereiche ihrer Steuerautonomie und damit größere Spielräume für die nationale steuerliche Umverteilungspolitik lassen.

20. Die Duale Einkommensteuer übernimmt und kombiniert in pragmatischer Weise wesentliche Gestaltungselemente der beiden zuvor skizzierten idealtypischen Besteuerungskonzeptionen. Sie erkennt die Vorzüge einer *flat tax*, beschränkt einen proportionalen Steuersatz aber auf die international mobilen Kapitaleinkommen. Entscheidungsneutralität wird durch die Ermittlung einer kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung erreicht, die allerdings mit dem ermäßigten Kapitaleinkommensteuersatz belastet und nicht wie bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer steuerlich freigestellt wird. Beides führt zu einer nachhaltigen Sicherung der deutschen Steuerbasis. Langfristig könnte die Duale Einkommensteuer in eines der beiden steuerpolitischen Idealkonzepte überführt werden. Dazu müssten entweder die übrigen Einkommen ebenfalls dem einheitlichen Satz der Kapitaleinkommensteuer unterworfen werden – das Ergebnis wäre eine synthetische Einkommensteuer mit einer generellen *flat tax*; alternativ könnte der Kapitaleinkommensteuersatz auf Null reduziert werden – man würde dann beim Modell einer zinsbereinigten Einkommen- und Gewinnsteuer landen.

Die Duale Einkommensteuer ist insofern ein pragmatischer Kompromiss zwischen zwei ansonsten unvereinbaren idealtypischen Besteuerungsmodellen.

21. Den Vorteilen der Dualen Einkommensteuer stehen **Nachteile** gegenüber. Jeder Schedulensteuer sind Anreize immanent, höher besteuerte Einkommen in niedriger besteuerte umzuqualifizieren. Diese Anreize sind im Konzept der Dualen Einkommensteuer aber nicht ausgeprägter als im Konzept der Stiftung Marktwirtschaft. Als spezifischer Nachteil der Dualen Einkommensteuer kann berechtigterweise angeführt werden, dass erhöhte Aufzeichnungserfordernisse bei den Banken oder den Beziehern von Kapitaleinkommen entstehen. Diese sind notwendig, um eine rechtsformübergreifende Finanzierungsneutralität zu garantieren; sie sind also sozusagen der Preis für die Erreichung weitgehender Entscheidungsneutralität. Jedoch verringern sich auf der anderen Seite die Kosten und Wohlfahrtseinbußen, die durch Maßnahmen der Steuergestaltung („Steuerplanungskosten“) oder durch Ausweichbemühungen der Steuerpflichtigen („Zusatzlasten“ der Besteuerung) entstehen.[7)]

3. Zur Kritik an der Dualen Einkommensteuer

22. Die Duale Einkommensteuer wird in der steuerpolitischen Diskussion in Deutschland häufig kritisiert, und zwar sowohl aus der Sicht der Politik als auch aus Kreisen der Wirtschafts- und Rechtswissenschaften. Diese Kritik läuft zum großen Teil ins Leere, weil sie entweder Konzepte in den Blick nimmt, die in der hier entwickelten (modifizierten) Dualen Einkommensteuer ohnehin nicht angestrebt werden, oder weil sie die eigentlichen Voraussetzungen und Wirkungen einer Dualen Einkommensteuer ignoriert. Schließlich werden häufig ideologisch geprägte Vorurteile formuliert, deren Tragfähigkeit mit Fug und Recht bezweifelt werden kann.

23. Ausgangspunkt der Kritik ist die Annahme, dass die Duale Einkommensteuer in der Tendenz Arbeitseinkommen höher besteuert als Kapitaleinkommen. Dies wird als Verstoß gegen das Prinzip der Leistungsfähigkeit, ja der sozialen Steuergerechtigkeit in ihrer Gesamtheit begriffen. Richtig ist, dass die steuerliche Belastung von Kapitaleinkommen im Rahmen der Dualen Einkommensteuer geringer ist als die Spitzenbelastung von Arbeitseinkommen; für die durchschnittliche Steuerbelastung von Arbeits- und Kapitaleinkommen muss dies keineswegs gelten. Unabhängig davon verkennt die Kritik die wirtschaftlichen Wirkungen der hier vorgeschlagenen Steuerreform. Es geht um die Verbesserung der Standortattraktivität: Für deutsche und ausländische Investoren muss es sich wieder lohnen, Einkommen in Deutschland zu erwirtschaften und zu versteuern. Je mehr investiert wird, desto höher sind die Arbeitsproduktivität und damit die Reallöhne der Beschäftigten. Die Duale Einkommensteuer würde also auch den inländischen Arbeitnehmern nützen. Umgekehrt würde eine hohe Besteuerung der international mobilen Kapitaleinkommen den Arbeitnehmern deshalb gar nichts nutzen, weil die Steuerbelastung des Faktors Kapital tendenziell über geringere Löhne auf die Beschäftigten überwälzt würde. Die Duale Einkommensteuer betont in der Tat die Effizienzwirkungen von Steuerreformen. Sie zielt damit auf eine Vergrößerung des zu verteilenden „Kuchens“, von dem dann auch die Arbeitnehmer ein größeres Stück abbekommen. Die Duale Einkommensteuer fügt sich nahtlos in eine Politik ein, die Wachstum und Wohlstand in den Vordergrund stellt.

[7)] JG 2005/06 Ziffern 365 ff.

24. Die Duale Einkommensteuer geht von der Erkenntnis aus, dass Kapital mobil ist und sich daher eher als die menschliche Arbeitskraft dem inländischen Steuerzugriff entziehen kann – auf legalem Wege durch Verlagerung von Realinvestitionen ins Ausland oder auf illegalem Wege durch Hinterziehung von Portfolioeinkommen. Häufig wird gesagt, dass auch „Humankapital" beweglich sei und daher eine Steuerreform auf der Grundlage der „Mobilität" der Produktionsfaktoren nicht sinnvoll zwischen Kapital und Arbeitskraft unterscheiden könne. Dieses Argument greift zu kurz und verkennt die steuerliche und wirtschaftliche Realität. Soweit wir in Deutschland einen „brain drain" qualifizierter Arbeitnehmer erkennen können, ist dieser nur in sehr geringem Umfang durch die Lohnsituation in Deutschland und noch weniger durch das inländische Steuerniveau motiviert. Junge Wissenschaftler(innen) oder Unternehmer(innen) suchen im Ausland nicht niedrige Steuersätze, sondern attraktive Arbeitsbedingungen für anspruchsvolle Tätigkeiten. Dementsprechend ist ein „Steuerwettbewerb" um Humankapital – in großem Gegensatz zum Steuerwettbewerb um Finanzkapital – nur sehr begrenzt zu erkennen. Einzelne Sonderregeln für „Expatriates" ändern nichts an der Grundfeststellung,[8)] dass Deutschland im Steuerniveau für qualifizierte (selbständige oder nichtselbständige) Arbeit einen guten und wettbewerbsfähigen Platz in Europa und weltweit einnimmt. Es besteht schlicht kein Anlass, im Bereich des Arbeitseinkommens ähnliche Absenkungen vorzunehmen, wie sie der internationale Anpassungsdruck im Bereich der Kapitaleinkommen hervorruft.

25. An der näheren Ausgestaltung einer Dualen Einkommensteuer wird häufig kritisiert, dass sich eine sinnvolle Abgrenzung zwischen Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen bei selbständigen Unternehmen nicht treffen lasse. Insbesondere sei es nicht möglich, einen „angemessenen Unternehmerlohn" festzusetzen, der bei Einzelunternehmen, aber auch bei Personengesellschaften und kleinen oder mittelständischen Kapitalgesellschaften als Maßstab des tariflich besteuerten Arbeitseinkommens dienen könne. Diese Kritik hat sich in der Vergangenheit insbesondere an den in Skandinavien praktizierten Steuermodellen entzündet.

Das hier vorgestellte Modell bietet einen verbesserten Ansatz, der die Fehler früherer Konzepte einer Dualen Einkommensteuer vermeidet. Es schließt sich insoweit an praktische Erfahrungen und neue gesetzgeberische Entwürfe der nordischen Staaten an. Ausgangspunkt dieses modernisierten Konzepts ist es, die Verzinsung von Kapital – sei es als Real- oder Finanzkapital, sei es als Fremd- oder Eigenkapital – einer einheitlichen Niedrigbesteuerung zu unterwerfen. Dies bedeutet für personenbezogene Unternehmen eine gewaltige Vereinfachung im Vergleich zu früheren Modellen: Es reicht aus, eine standardisierte Eigenkapitalverzinsung des Unternehmens bei Kapitalgesellschaften oder Personenunternehmen dem günstigen Steuersatz zu unterwerfen. Der Zinssatz wird mit dem marktüblichen Fremdkapitalzins abgestimmt und sorgt damit für umfassende Finanzierungsneutralität. Erwägungen über die „angemessene" Höhe von Geschäftsführergehältern erübrigen sich damit vollständig. Auch der traditionelle Drittvergleich im Rahmen der „verdeckten Gewinnausschüttung" wird entschärft, weil einerseits überhöhte Leistungsentgelte an Gesellschafter steuerlich eine sofortige Mehrbelastung mit sich führen und andererseits zu niedrige Leistungsentgelte im Endergebnis durch eine Doppelbelastung bei Unternehmen und Anteilseigner voll nachbelastet werden. Der Versuch, hoch besteuertes Arbeitseinkommen in niedrig besteuerte

8) PwC/ZEW (2005).

Kapitalerträge zu verwandeln, wird nicht leicht gelingen, wenn anhand objektiver Größen (Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsanteile, Eigenkapital des Personenunternehmens, gesetzlicher Rechnungszins) über die Abgrenzung zwischen begünstigter Kapitalverzinsung und tariflich besteuertem Einkommen unterschieden wird.

26. Ganz fehlerhaft ist schließlich die Vorstellung, dass die Duale Einkommensteuer eigenkapitalstarke Unternehmen begünstigt. Soweit Unternehmen wesentlich durch Fremdkapital finanziert werden, kommt es im Vorschlag dieser Expertise zu einer echten Gleichbehandlung (mehr noch als im geltenden Recht), weil sowohl die Fremdkapitalzinsen als auch die (rechnerische) Eigenkapitalverzinsung mit demselben einheitlichen Steuersatz belastet werden. Soweit Unternehmen – der Natur ihrer Tätigkeit entsprechend (vor allem bei Dienstleistungsunternehmen) – nur wenig Kapitaleinsatz benötigen, liegen ebenfalls keine Verzerrungen vor, weil diese Unternehmen typischerweise nicht in Konkurrenz mit kapitalintensiven Unternehmen stehen: Der Rechtsanwalt oder Unternehmensberater konkurriert in der Regel nicht mit einem Stahlwerk oder Großhändler.

27. Zum Teil wird vorgebracht, dass eine weitgehende Unternehmensteuerreform, die auch Personengesellschaften einschließt, durch den internationalen Steuervergleich gar nicht veranlasst sei, weil das Steuerniveau für Personenunternehmen in Deutschland nicht deutlich über dem für vergleichbare Rechtsformen im Ausland liege. Diese Kritik liegt in doppelter Hinsicht neben der Sache. Zum einen ist festzuhalten, dass weite Bereiche der Wirtschaft, die in Deutschland in der traditionellen Form der Personenunternehmen geführt werden, im Ausland als Kapitalgesellschaften verfasst sind und daher besonders günstigen Steuerregeln unterliegen. Deutsche Personenunternehmen konkurrieren daher mit ausländischen Kapitalgesellschaften und dürfen in dieser Wettbewerbssituation nicht benachteiligt werden. Zum anderen muss auch für die inländische Wirtschaft festgehalten werden, dass eine einseitige Begünstigung nur der Kapitalgesellschaften eine Verzerrung der Entscheidung zwischen verschiedenen Rechtsformen mit sich bringen würde. Schließlich liest man häufig, dass die Duale Einkommensteuer Personengesellschaften privilegiert, die über Aktiva verfügen, die keine oder nur geringe laufende Erträge erbringen (Anleihen, Immobilien oder Grundstücke). Das wäre nur dann der Fall, wenn in Personenunternehmen nach Belieben Vermögenswerte mit niedrigen Renditen „geparkt“ werden könnten und damit das eigentliche betriebliche Einkommen von der rechnerischen Verzinsung dieser Kapitalwerte profitieren könnte. Dagegen sind in den hier vorgestellten Vorschlägen Vorkehrungen enthalten, die dafür sorgen, dass nur die rechnerische Verzinsung des eigentlichen Betriebskapitals begünstigt wird. Dies hindert natürlich nicht, dass andere Vermögenswerte (insbesondere Finanzanlagen) in Höhe der tatsächlichen Erträge ebenfalls der Niedrigbesteuerung unterliegen. Dies eben liegt aber in der Konsequenz der Finanzierungsneutralität einer steuerlichen Ordnung.

4. Ein Vergleich der Reformkonzepte zur Unternehmensbesteuerung von SVR/MPI/ZEW und Stiftung Marktwirtschaft

28. Ausgangspunkt einer vergleichenden Würdigung der beiden Reformkonzepte ist der Umstand, dass SVR/MPI/ZEW eine Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Investitionen in Deutschland durch gezielte Veränderungen der geltenden Rechtslage anstreben. Demgegenüber ist das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft auf eine Totalreform des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts einschließlich einer Neuordnung der Kommunalsteuern angelegt.

Ein zweiter zentraler Unterschied besteht darin, dass das Modell der Stiftung Marktwirtschaft zu einer generellen Entlastung von **Unternehmenserträgen** führt, während die Duale Einkommensteuer auf eine gleich hohe Entlastung von **Kapitaleinkommen** innerhalb und außerhalb von Unternehmen zielt.

Gemeinsame Grundlage für beide Reformkonzepte ist das Ziel, für Unternehmen, speziell Kapitalgesellschaften, einen international wettbewerbsfähigen Steuersatz von etwa 25 vH (einschließlich Gewerbesteuer oder einer neuen unternehmensbezogenen Kommunalsteuer) zu realisieren. Die Diskussion über die *flat tax* und das „Kirchhof-Modell" hat gezeigt, dass die Einführung eines generellen Niedrigsteuersatzes für sämtliche Steuerpflichtige und Einkunftsarten derzeit keine realistische Perspektive darstellt. Dies bedeutet, dass es in Zukunft einen Dualismus zwischen einem niedrigen Pauschalsteuersatz von etwa 25 vH für Unternehmenseinkünfte oder Kapitalerträge einerseits und einer gewöhnlichen progressiven Besteuerung von anderen Einkünften, vor allem von Arbeitseinkommen, geben wird. Darin besteht Übereinstimmung zwischen SVR/MPI/ZEW und Stiftung Marktwirtschaft.

29. Bei der Stiftung Marktwirtschaft werden **Unternehmen** mit dem günstigen Niedrigsteuersatz belastet. Unternehmen gleich welcher Rechtsform sollen in Zukunft mit ihren Gewinnen einer niedrigen Gesamtsteuerbelastung von 25 vH bis 30 vH unterliegen. SVR/MPI/ZEW halten diesen Ansatz für problematisch, weil er zu Gerechtigkeitslücken und Manipulationen führen kann. Dies zeigt sich am Beispiel freiberuflicher oder gewerblicher Tätigkeit in Abgrenzung zur nichtselbständigen Arbeit: Der selbständige Rechtsanwalt oder Handelsvertreter ist „Unternehmer" und kann im Modell der Stiftung Marktwirtschaft den niedrigen einheitlichen Unternehmensteuersatz in Anspruch nehmen, der angestellte Rechtsanwalt oder Handelsvertreter kann dies nicht. Hinzu kommt folgender Fall: Das Halten von Immobilien oder Fremdkapitaltiteln in einer GmbH ist traditionell „unternehmerisch" und wäre daher begünstigt, das Halten von Immobilien oder Fremdkapitaltiteln im Privatvermögen soll allerdings nach den Vorschlägen der Stiftung Marktwirtschaft nicht begünstigt sein. Schließlich würde es nach dem Modell der Stiftung Marktwirtschaft zu Belastungsunterschieden je nachdem kommen, ob ein Unternehmen mit eigenem oder fremdem Kapital arbeitet.

30. SVR/MPI/ZEW setzen beim Produktionsfaktor **Kapital** an. Investitionen im Inland sollen begünstigt werden. Dabei darf es nicht darauf ankommen, ob Kapital in Kapitalgesellschaften (AG, GmbH) oder Personenunternehmen (OHG, KG, GbR, stille Gesellschaft, Einzelunternehmen) eingesetzt wird. Es soll steuerlich auch gleichgültig sein, ob Investitionen durch Aufnahme von Eigenkapital (Ausgabe neuer Aktien an der Börse, Nachschüsse von Gesellschaftern oder Einzelkaufleuten), von Fremdkapital (Aufnahme von Darlehen, Ausgabe von Schuldverschreibungen, Leasing oder Miete von Anlagegütern) oder durch Eigenmittel finanziert werden.

31. In der praktischen Durchführung zeigt sich der erste Unterschied zwischen den Modellen der Stiftung Marktwirtschaft und von SVR/MPI/ZEW bei der Besteuerung von **Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern**. Im Modell der Stiftung Marktwirtschaft wird der gesamte Gewinn einer Kapitalgesellschaft einem niedrigen Steuersatz von 25 vH bis 30 vH unterworfen. Die Dividende wird in einem zweiten Schritt nachbelastet. Der Steuerpflichtige kann daher durch Verlage-

rung von Arbeitskraft oder anderen Einkunftsquellen in eine Kapitalgesellschaft den niedrigen Steuersatz ausnutzen.

Demgegenüber berücksichtigt das Modell von SVR/MPI/ZEW, dass der Gewinn einer Kapitalgesellschaft nur zum Teil auf das eingesetzte Kapital zurückzuführen ist. Deshalb wird derjenige Teil des Gewinns bei Ausschüttung steuerlich begünstigt, der einer kalkulatorischen Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals entspricht. Die darüber hinausgehenden Gewinnanteile unterliegen einer Besteuerung in Höhe der regelmäßigen Einkommensteuerspitzenbelastung. Mit dieser einfachen, an der Eigenkapitalverzinsung angelehnten Besteuerungstechnik wird eines der bisherigen Hauptprobleme der dualen Einkommensbesteuerung in Skandinavien weitgehend gelöst, nämlich das Problem einer sinnvollen Bemessung von „Arbeitseinkommen“ in Kapitalgesellschaften, bei denen die Gesellschafter mitarbeiten und ein Teil des Gewinns auf diesen Arbeitseinsatz entfällt.

32. Ein zweiter wesentlicher Unterschied zwischen den Modellen von SVR/MPI/ZEW und Stiftung Marktwirtschaft besteht in der Behandlung von **Personenunternehmen**. Für die Stiftung Marktwirtschaft steht das Gebot der **Rechtsformneutralität** im Zentrum der Überlegungen. Es soll eine einheitliche Unternehmensteuer geschaffen werden, die ohne Wahlmöglichkeit sowohl Kapitalgesellschaften als auch Personengesellschaften nach denselben Kriterien trifft. Früher diskutierte Optionsmodelle lehnt die Stiftung Marktwirtschaft mittlerweile ab. Die Stiftung schlägt daher grundlegende Änderungen der Besteuerung von Personenunternehmen vor, die sich am Modell einer im Bundesministerium der Finanzen ausgearbeiteten „integrierten Gewinnsteuer“ orientieren.

Demgegenüber möchten es SVR/MPI/ZEW bei der bewährten Besteuerung von Personenunternehmen nach dem Einkommensteuergesetz belassen. Mit einer einheitlichen Besteuerung aller Kapitalerträge steht das Ziel der **Finanzierungsneutralität** im Vordergrund.

33. Bisher werden Personengesellschaften in Deutschland „transparent“ besteuert. Ihre Einkünfte werden unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen dem geltenden progressiven Einkommensteuertarif unterworfen. Der Gesellschafter kann persönliche und familienbezogene Freibeträge geltend machen sowie Verluste und Gewinne aus verschiedenen Einkunftsquellen miteinander verrechnen. Dabei soll es nach den Vorschlägen von SVR/MPI/ZEW auch bleiben. Die Stiftung Marktwirtschaft stellt demgegenüber die Personengesellschaften den Kapitalgesellschaften gleich. Das bedeutet unter anderem Folgendes:

- Auch bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen muss im Modell der Stiftung Marktwirtschaft künftig zwischen der „Unternehmenssphäre“ und der „Gesellschaftersphäre“ unterschieden werden. Das lässt sich bei Gesellschaften mit „Gesamthandsvermögen“ zivilrechtlich begründen. Dann müsste man aber Sonderregeln für den Einzelunternehmer und (atypische) stille Gesellschaften schaffen. Die Stiftung Marktwirtschaft hat sich – nach anfänglichem Schwanken – nunmehr dafür entschieden, auch Personenunternehmen ohne zivilrechtliche Vermögenssonderung (Einzelunternehmen und andere) dem Trennungsprinzip zu unterwerfen. Dies wird vielfältige praktische Schwierigkeiten aufwerfen, etwa bei der Fiktion von Einlagen und Entnahmen oder der Bildung von Pensionsrückstellungen. Außerdem führt dies bei einem weit gespannten Unternehmensbegriff (einschließlich selbständiger Arbeit, Landwirtschaft und Immobilienverwaltung) zu einer gewaltigen Ausdehnung der separierten Sphären. Es muss dann auch überlegt werden, ob eine einzelne Person (auch außerhalb der Kapitalgesellschaften)

mehrere separierte Unternehmen betreiben kann und wie diese zueinander stehen (Leistungs- und Lieferungsverhältnisse zwischen nicht rechtsfähigen Unternehmen, Organschaft etc.).

- Auch bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen sollen Entnahmen wie Dividenden einer eigenständigen Nachbelastung unterworfen werden. Dies führt auf breiter Front zu einer erheblichen Ausweitung von Dokumentations-, Erklärungs- und materiellen Steuerpflichten und lässt zudem nicht zu rechtfertigende Entscheidungsspielräume bei den Gesellschaftern (zum Beispiel bei sämtlichen Partnern freiberuflicher Gesellschaften) entstehen. Es ist nicht erkennbar, wieso es erforderlich sein soll, Hunderttausende von freiberuflichen und gewerblichen Personenunternehmen auf das „Prokrustesbett" der einheitlichen Unternehmensbesteuerung zu zwingen. Dies ist vor allem dann problematisch, wenn – wie im freiberuflichen Bereich häufig der Fall – ein sachliches Interesse an Reinvestition im Betrieb bei den Beteiligten kaum besteht. Soll man wirklich Anwaltskanzleien und Ärztegemeinschaften zu gemeinsamen Kapitalanlagen veranlassen, nur um der nachgelagerten Entnahmebesteuerung zu entgehen?

- Wendet man auf Personenunternehmen eine pauschale Unternehmensteuer an, so können bei natürlichen Personen und ihren Familien personenbezogene Grund- und Freibeträge nicht mehr wahrgenommen werden. Auch kann (vor allem) für Bezieher kleiner und mittlerer Einkommen die Progressionszone bis zur Höhe des Unternehmensteuersatzes nicht mehr genutzt werden. Deshalb ist vorgesehen, jährliche Entnahmen von bis zu 120 000 Euro aus der einheitlichen Unternehmensteuer herauszunehmen und der normalen Einkommensteuer zu unterwerfen. Dies ist ein Systembruch, der zu erheblichen Komplizierungen führen würde. Es muss dann in jedem Jahr der Gewinn pro „Mitunternehmer" dreigeteilt werden: Einen thesaurierten Teil, einen transparent besteuerten Entnahmebetrag und einen doppelt belasteten Dividendenbetrag. Wie im früheren Körperschaftsteuersystem sind komplizierte Fragen der „Verwendungsreihenfolge" zu klären.

- Die Einführung einer eigenständigen Unternehmensteuer bewirkt grundsätzlich, dass Verluste in Personenunternehmen von den Steuerpflichtigen nicht mehr mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden können. Gleiches gilt für Verluste außerhalb der Unternehmenssphäre (Immobilien), die nicht mehr mit unternehmerischen Gewinnen verrechenbar wären. Dies ist (ökonomisch und verfassungsrechtlich) hoch problematisch. Daher ist vorgesehen, dass Verluste zwischen der Unternehmenssphäre und der Sphäre des einzelnen Gesellschafters verschoben werden können, soweit der Gesellschafter diese „wirtschaftlich trägt". Erneut zeichnen sich erhebliche Komplizierungen ab. In ihrer jüngsten Ausarbeitung unterscheidet die Stiftung Marktwirtschaft insoweit zwischen „Anlaufverlusten", „Liquidationsverlusten" und „laufenden Verlusten", für die je unterschiedliche Verlustverrechnungsmodelle vorgestellt werden. So soll für laufende Verluste zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft und Einzelunternehmern unterschieden und auf die „Zwangswirkung" eines möglichen Insolvenzverfahrens abgestellt werden. Man wird abwarten müssen, ob sich diese Entwürfe „operationalisieren" lassen. Sie zeigen jedoch überdeutlich, dass sich die Vorstellung von einer „einheitlichen Unternehmensteuer" eben doch nicht so einfach mit den unterschiedlichen Zivilrechtslagen von Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften mit und ohne beschränkte Haftung sowie Einzelunternehmen vereinbaren lässt.

- Die internationale Qualifikation von Personenunternehmen als Subjekte der Körperschaftsteuer oder einer einheitlichen Unternehmensteuer kann dazu führen, dass Deutschland zur Neuverhandlung einer Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen gezwungen sein wird. Dies hängt von schwierigen Problemen der Auslegung der bisherigen Abkommen ab. Auch wird der deutsche Gesetzgeber überlegen müssen, ob und in welchem Umfang er ausländischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften die volle „Abschirmwirkung" der Körperschaften zugestehen will (mit der Folge eines erweiterten Handlungsbedarfs im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung).

34. Das hier vorgestellte Modell der Dualen Einkommensteuer bleibt demgegenüber deutlich näher am bisherigen System. Eine einheitliche Unternehmensteuer wird wegen der Vielgestaltigkeit der Personenunternehmen insbesondere im Hinblick auf ihre Tätigkeit (Freiberufler, Gewer-

betreibende, Immobilien) und die Haftungssituation der Beteiligten abgelehnt. Die geschilderten Komplizierungen bleiben dem Personenunternehmer erspart. Der Personenunternehmer genießt weiterhin die Vorzüge der transparenten Besteuerung.

Die einzige wesentliche Veränderung (Verbesserung) für Personenunternehmen besteht bei der Dualen Einkommensteuer darin, dass die Regelverzinsung des eingesetzten Eigenkapitals – wie bei jedem anderen Kapitaleinsatz – derselben Niedrigbesteuerung wie bei Kapitalgesellschaften unterliegt. Insoweit wird auch Rechtsformneutralität der Besteuerung gewährleistet. Dies bedeutet ferner, dass auch bei Personenunternehmen eine gesteigerte Zufuhr von Eigenkapital zu einer Erhöhung des begünstigten Betrags führt. Damit wird im Vergleich zum geltenden Recht ein deutlicher Anreiz zu einer verstärkten Investition von Kapital in Personenunternehmen gesetzt. Die ermäßigte Besteuerung der Eigenkapitalverzinsung wird bruchlos in den progressiven Tarifverlauf eingefügt. Er kann nur zu Gunsten, aber nicht zum Nachteil der Personenunternehmen angewendet werden. Dabei muss nicht zwischen verschiedenen Arten von Personenunternehmen (vermögenstragende Gesellschaften, stille Gesellschaften, Einzelunternehmen) unterschieden werden.

35. Vergleicht man die Wirkungen der einheitlichen Unternehmensteuer im Modell der Stiftung Marktwirtschaft auf Personengesellschaften mit den Wirkungen der Dualen Einkommensteuer, so lässt sich sagen, dass im Modell von SVR/MPI/ZEW die Personengesellschaft sämtliche Vorteile der traditionellen transparenten Besteuerung genießt und darüber hinaus für ihre Eigenkapitalverzinsung den ermäßigten Kapitaleinkommensteuersatz in Anspruch nehmen kann. Die die Eigenkapitalverzinsung übersteigenden Gewinnanteile unterliegen allerdings im Entstehungsjahr der vollen Progression. Demgegenüber kann im Modell der Stiftung Marktwirtschaft der gesamte Gewinn, der in einem Personenunternehmen erzielt wird, zunächst dem niedrigen Unternehmensteuersatz unterworfen werden. Es kommt allerdings bei der späteren Entnahme zu Konsumzwecken oder anderweitigen Investitionen zu einer substantiellen Nachbelastung. SVR/MPI/ZEW sprechen sich mit Rücksicht auf die vielfältige Durchlässigkeit zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern für die Beibehaltung der transparenten Besteuerung aus und verzichten damit – wie die bisherige Gesetzeslage – auf vollständige Rechtsformneutralität.

36. Bei der Besteuerung von **Fremdkapitalentgelten** weist die Duale Einkommensteuer eindeutige Vorzüge auf. Fremdkapitalentgelte werden wie die Eigenkapitalverzinsung einer niedrigen Pauschalsteuer unterworfen. Dies sorgt dafür, dass es aus der Sicht des Anlegers nicht darauf ankommt, ob er Fremd- oder Eigenkapital zur Verfügung stellt (Finanzierungsneutralität). Eine verwaltungs- und bürgerfreundliche **Abgeltungssteuer** drängt sich damit geradezu auf. Im Modell der Stiftung Marktwirtschaft muss eine Abgeltungssteuer demgegenüber als Fremdkörper erscheinen, weil es sich hier nicht um „unternehmerische Einkünfte“ handelt und außerdem die Endbelastung voll den Anforderungen einer progressiven Einkommensteuer entsprechen soll. Sollte das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft entgegen dem vorliegenden Entwurf um eine Abgeltungssteuer ergänzt werden – wofür vielfältige praktische Gründe sprechen –, würde dies eine Annäherung an die Duale Einkommensteuer bedeuten.

Im Modell von SVR/MPI/ZEW kann auch auf Dividenden sowie auf Veräußerungs- und Aktienkursgewinne eine Abgeltungssteuer erhoben werden. Für den Fall, dass beim Gesellschafter Kos-

ten oder persönliche Abzüge anfallen, ist ein Veranlagungswahlrecht vorgesehen. Das Modell der Stiftung Marktwirtschaft ist demgegenüber im Grundsatz auf eine Anwendung des individuellen Einkommensteuersatzes auf einen Teil der Ausschüttung angelegt.

37. Das von der Stiftung Marktwirtschaft vorgelegte Konzept einer einheitlichen Unternehmensteuer gewährleistet keine vollständige Rechtsformneutralität und überhaupt keine Finanzierungsneutralität. Solange in Bezug auf Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen keine unterschiedslose Besteuerung erreicht wird und Zinsen – etwa auf Gesellschafterdarlehen – einer progressiven und damit gegebenenfalls auch niedrigeren Besteuerung im Vergleich zum Satz der einheitlichen Unternehmensteuer unterliegen, wird zum einen das Ziel der Rechtsformneutralität verfehlt. Zum anderen wird – da die Unternehmensteuer stets definitiv ist und Gewinnausschüttungen einer gemilderten Nachbelastung mit Einkommensteuer unterliegen – die Fremdkapitalfinanzierung gegenüber der Eigenkapitalfinanzierung von Unternehmen begünstigt. Damit kommt es zu einer Behinderung der Eigenkapitalbildung. Dagegen sichert die Duale Einkommensteuer zumindest für die Erträge der Grenzinvestition eine finanzierungs- und rechtsformneutrale Besteuerung von Unternehmen, was insoweit ein eindeutiger Vorteil ist.

38. Bei der Besteuerung der **Einkünfte aus Immobilien** unterscheidet das Modell der Stiftung Marktwirtschaft danach, ob Immobilien zu einem Betriebsvermögen gehören, also etwa in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wurden oder sonst zu einem Unternehmen gehören. Bei Personengesellschaften soll eine anteilige gewerbliche Tätigkeit auch eine gleichzeitige Immobilienverwaltung in den Anwendungsbereich der Unternehmensbesteuerung herüberziehen. Es entsteht eine steuerliche Belastungsdifferenz zwischen Immobilien im Eigentum des Betriebsinhabers und solchen Immobilien, die sich im Eigentum eines Dritten befinden und vom Betriebsinhaber auf der Grundlage von Leasing- oder Mietverträgen genutzt werden. Die Duale Einkommensteuer geht auch hier davon aus, dass diese Mieterträge auf eingesetztem Kapital beruhen und daher der Niedrigsteuersatz für Kapitaleinkommen auch dann Anwendung finden kann, wenn Immobilien und andere Anlagegüter im Wege der Fremdvermietung oder des Leasing genutzt werden.

39. Beide Steuerreformkonzepte sind der Frage ausgesetzt, ob eine Sonderbesteuerung bestimmter Einkünfte (unternehmerische Einkünfte im Modell der Stiftung Marktwirtschaft, Kapitaleinkommen bei der Dualen Einkommensteuer) **verfassungsrechtlich zulässig** ist. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes enthält hierzu keinerlei Präjudiz. Die vielfach geäußerte Meinung, das Bundesverfassungsgericht verlange zwingend eine Gleichbehandlung der Einkunftsarten, ist unrichtig. Das Bundesverfassungsgericht erlaubt eine Differenzierung, wenn der Gesetzgeber sachliche Gründe angeben kann und die Ausgestaltung einer Differenzierung folgerichtig umgesetzt wird. In der Vergangenheit hat das Gericht mehrfach grundlegende Systemumstellungen von Steuergesetzen akzeptiert (Umstellung der Umsatzsteuer von der Brutto- auf die Nettobelastung; Umstellung der Körperschaftsteuer von der Doppelbelastung auf das Anrechnungsverfahren).

Verfassungsrechtlich zwingend erscheint jedoch, natürlichen Personen eine Besteuerung nach dem **subjektiven Nettoprinzip** zu verschaffen, das heißt Grundfreibeträge und Familienabzüge zu erlauben. Das ist im Modell von SVR/MPI/ZEW ohne weiteres gegeben, während das Modell der

Stiftung Marktwirtschaft eine Durchbrechung der Sphärentrennung bei Personengesellschaften benötigt. Verfassungsrechtlich geboten durch das **objektive Nettoprinzip** erscheint auch der steuerrelevante Abzug von Erwerbsaufwendungen (einschließlich einer substantiellen Verlustverrechnung). Dieses ist im Modell von SVR/MPI/ZEW ohne weiteres zu verwirklichen, während das Modell der Stiftung Marktwirtschaft dazu eine Modifikation des Trennungsprinzips bei Personenunternehmen benötigt.

40. Zusammenfassend lässt sich feststellen:

- Beide Modelle zur Reform der Unternehmensbesteuerung verfolgen eine gezielte Entlastung von Unternehmenseinkommen. Dabei erscheint die systematische Erfassung von Kapitaleinkommen im Rahmen der Dualen Einkommensteuer als die überlegene Lösung, um Investitionen im Inland anzuregen und Ungereimtheiten zu vermeiden.

- Das Modell von SVR/MPI/ZEW kommt mit deutlich weniger Eingriffen in das geltende Recht aus als das Modell der Stiftung Marktwirtschaft, die mit der einheitlichen Unternehmensteuer eine neue Steuerart einführt.

- Die Duale Einkommensteuer gewährleistet weitgehende Finanzierungsneutralität und wirkt damit Gestaltungen entgegen. Sie verzichtet über die Begünstigung von Gewinnen in Höhe der Eigenkapitalverzinsung hinaus auf vollständige Rechtsformneutralität und kann daher für Personengesellschaften die bewährten Rahmenbedingungen weiterführen. Das Modell der Stiftung Marktwirtschaft schafft eine weiter gehende Rechtsformneutralität, muss aber dafür die Besteuerung der Personenunternehmen komplett neu regeln. Ferner wird keine Finanzierungsneutralität gewährleistet; damit werden sämtliche Verwerfungen sowie Abgrenzungs- und Erhebungsschwierigkeiten der derzeitigen Besteuerung in Kauf genommen.

- Eine Abgeltungssteuer auf Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinne (Aktienkursgewinne) lässt sich in die Duale Einkommensteuer integrieren. Im Steuerkonzept der Stiftung Marktwirtschaft wäre sie ein systematischer Fremdkörper; sie ist dort auch nicht vorgesehen.

- Für die Gewerbesteuer ist in einem reformierten System der Unternehmensbesteuerung kein Platz; sie sollte im Rahmen einer Neuordnung der Kommunalfinanzen abgelöst werden. Die Reform der Unternehmensteuern darf aber an diesem Punkt nicht scheitern. Mit dem Modell der Dualen Einkommensteuer ist eine Beibehaltung der Gewerbesteuer eher vereinbar als mit dem Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft.

5. Die Duale Einkommensteuer und die verfassungsrechtliche Frage nach der steuerlichen Belastungsgleichheit

41. Zu den wesentlichen Kritikpunkten im Hinblick auf eine „Spaltung“ der steuerlichen Belastungsregeln zwischen Kapitaleinkommen und anderen Einkommensarten gehört das Problem der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen. Ausgangspunkt der Kritik ist Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz und das darin niedergelegte Prinzip der steuerlichen Belastungsgleichheit. Bei näherer Betrachtung erweist sich das hier vorgestellte Modell als mit Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz

vereinbar. Es sollte im Übrigen vermieden werden, die sachliche Auseinandersetzung um die Tragfähigkeit von Reformkonzepten mit dem Instrument verfassungsrechtlicher Drohkulissen zu führen.

42. Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz setzt voraus, dass der Steuergesetzgeber primär dazu berufen ist, den Belastungsgrund des steuerlichen Zugriffs zu wählen. Der Gesetzgeber hat „bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weit reichenden Gestaltungsspielraum und ist in der Gestaltung hinsichtlich der Erschließung von Steuerquellen weitgehend frei. Will er eine bestimmte Steuerquelle erschließen, andere hingegen nicht, dann ist der allgemeine Gleichheitssatz solange nicht verletzt, wie die Differenzierung auf sachgerechten Erwägungen, insbesondere finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder steuertechnischer Natur, beruht“.[9] Diese steuerpolitische Grundentscheidung ist jedoch am Gedanken der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auszurichten und „folgerichtig“ durchzuführen. Abweichungen vom gewählten Belastungssystem bedürfen einer besonderen sachlichen Rechtfertigung.[10]

43. Die Spaltung der Einkunftsquellen in erwerbs- und kapitalorientierte Tatbestände und die resultierende einseitige Absenkung der Steuerlast für bestimmte Einkunftsarten muss vor dem Hintergrund des Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz auf zwei Stufen überprüft werden. Man kann in einem ersten Schritt den Standpunkt einnehmen, dass diese Leitlinien einer künftigen Besteuerung des Einkommens natürlicher und juristischer Personen auf der Ebene der weitgehend freien steuerpolitischen Grundentscheidung des Gesetzgebers angesiedelt sind. Es spricht einiges dafür, in einer weit reichenden Reform, wie sie die Umstellung des deutschen Einkommensteuerrechts auf die Duale Einkommensteuer bedeuten würde, eine solche „Grundentscheidung“ zu finden. Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner bisherigen Judikatur jedoch nicht präzisiert, wo es die Grenze zwischen der politisch weitgehend „freien“ Belastungsentscheidung des Gesetzgebers und der auf „Folgerichtigkeit“ verpflichteten Ausgestaltung des Belastungsgrundes zieht.

44. Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht jüngst entschieden, dass „insbesondere für das Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist“, der Grundsatz der folgerichtigen Ausgestaltung des Steuergesetzes gesteigerter Beachtung bedarf [11] und damit die verfassungsrechtliche Kontrolldichte verstärkt. Im verfassungsrechtlichen Schrifttum wird in ähnlicher Weise als frei zu wählender „Belastungsgrund“ einer Steuer vielfach der jeweilige Indikator subjektiver Leistungsfähigkeit angesehen: Einkommen, Vermögen, Verbrauch. Alle weiteren Differenzierungen sollen daher eine besondere Legitimation vor dem Gleichheitssatz benötigen. Dies führt zu einer strengeren Anwendung des Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz im Rahmen der Einkommensteuer.

45. Man kann daher mit guten Gründen den Standpunkt einnehmen, dass bereits mit der Entscheidung für eine „Einkommensteuer“ im Ausgangspunkt der synthetische Charakter dieser Steu-

---

[9] BVerfG vom 5.2.2002 – 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 17, 46.

[10] BVerfG vom 5.2.2002 – 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 17, 47 f.; BVerfG vom 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 112 f.

[11] BVerfG vom 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 126.

er betont und damit deutlich gemacht wird, dass Differenzierungen zwischen einzelnen Einkunftsquellen im Hinblick auf Bemessungsgrundlage oder Steuertarif einer sachlichen Legitimation bedürfen. Dahinter steht der Gedanke, dass die subjektive „Leistungsfähigkeit", die in einer Vermögensmehrung zum Ausdruck kommt, im Grundsatz nicht von der Art der Einkunftsquelle abhängt.

46. Vor diesem Hintergrund hat das Bundesverfassungsgericht zu mehreren Steuerarten betont, dass bei der Entscheidung des Gesetzgebers für einen weiten Einkommens- oder Vermögensbegriff das Gebot der Belastungsgleichheit eine „Gleichbehandlung" der Einkunftsarten[12)] oder Vermögensgruppen[13)] verlangt. Dies ist sowohl für das Vermögensteuerrecht als auch für das Erbschaftsteuerrecht und schließlich mehrfach für das Einkommensteuerrecht entschieden worden. Auf der Grundlage von zwei Vorlagen des Bundesfinanzhofs zum ermäßigten Steuersatz für gewerbliche Einkünfte[14)] und zur Sonderbehandlung von Immobilien und Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht[15)] wird das Bundesverfassungsgericht bald Gelegenheit haben, seine Maßstäbe zu präzisieren.

47. Der Gleichheitssatz verlangt im Rahmen der steuerlichen Tatbestandsbildung, dass der Gesetzgeber einen „besonderen sachlichen Grund" angeben muss, um eine Differenzierung zu rechtfertigen. Dies bedeutet in erster Linie, dass „jedenfalls die systematische Unterscheidung der Einkunftsarten durch den Gesetzgeber allein eine Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen kann".[16)] Andererseits hat das Bundesverfassungsgericht bereits in der Vergangenheit sachbezogene Differenzierungen gestattet. So lebt unser Einkommensteuerrecht bereits seit dem EStG 1925 mit einem „Dualismus der Einkunftsarten", der zwischen Überschusseinkünften einerseits und Gewinneinkünften andererseits unterscheidet und damit eine weitgehende Freistellung privater Veräußerungsgewinne hervorruft, die das Bundesverfassungsgericht in der Vergangenheit nicht beanstandet hat.[17)] Speziell für Einkünfte aus Kapitalvermögen hält das Bundesverfassungsgericht den Gesetzgeber für befugt, „die Besteuerung der Kapitaleinkünfte auf die gesamtwirtschaftlichen Anforderungen an das Kapitalvermögen und die Kapitalerträge auszurichten und entsprechend zu differenzieren".[18)] Das Bundesverfassungsgericht hat dabei auf die Inflationsanfälligkeit der Einkünfte sowie auf die „ihrer Natur nach nicht einer bestimmten Person zugeordnete und geographisch nicht gebundene" Erwerbsgrundlage „Finanzkapital" hingewiesen und daraus die gesetzgeberische Option einer „Abgeltungssteuer" auf Zinsen hergeleitet. Schließlich hat das Bundesverfassungsgericht allgemein für eine „steuerliche Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht", erklärt, dass „eine solche Steuerentlastung dennoch vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein (kann), wenn der Gesetzgeber da-

---

12) BVerfG vom 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6; BVerfG vom 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95; BVerfG vom 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 126.

13) BVerfG vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 136.

14) BFH vom 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl II 1999, 450.

15) BFH vom 24.10.2001 – II R 61/99, BStBl II 2001, 834.

16) BVerfG vom 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 126.

17) BVerfG vom 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, 312; BVerfG vom 7.10.1969 – 2 BvL 3/66 und 2 BvR 701/64, BVerfGE 27, 111, 127 ff.; BVerfG vom 11.5.1970 – 1 BvL 17/67, BVerfGE 28, 227, 237 f.

18) BVerfG vom 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 282.

durch das wirtschaftliche oder sonstige Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will“.[19)]

48. Für die in der Dualen Einkommensteuer angelegte Differenzierung zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen lassen sich besondere sachliche Gründe wirtschaftspolitischer und finanzpolitischer Art anführen, die den Anforderungen des Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz standhalten. Dabei muss jedoch berücksichtigt werden, dass bloße haushaltstechnische Bedürfnisse nicht dazu angetan sind, Gleichheitsverstöße zu rechtfertigen.[20)] Die schlichte Aussage, es sei für eine Entlastung sämtlicher Einkunftsarten „kein Geld da“, würde vor Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz nicht standhalten.

49. Ausgangspunkt muss der Umstand sein, dass Steuergesetze nicht nur darauf angelegt sind, in einem statischen Wirtschaftssystem Leistungsfähigkeit abzuschöpfen. Sie haben darüber hinaus einen wesentlichen Einfluss auf das Wirtschaftsverhalten der Steuersubjekte, insbesondere das Investitions- und Konsumverhalten. Eine Besteuerung von Kapitaleinkommen verringert die Nettoerträge des Kapitals und wird daher die Inhaber von Kapital zu Ausweichmaßnahmen veranlassen. Es kann zu dem Verzicht auf Investitionen im Inland (insbesondere durch ausländische Steuersubjekte) kommen. Für Deutschland als „Hochsteuerland für Unternehmen“ ist dieser Befund empirisch belegt. Diese Ausweichreaktionen können den Gesetzgeber veranlassen, durch eine Absenkung der Steuerlast auf Kapitaleinkommen die Investitionstätigkeit im Inland anzuregen und zugleich die Weitergabe von Belastungen an Arbeitnehmer und Konsumenten zu verringern. Dabei darf der Gesetzgeber auch beachten, dass die Belastungsgleichheit der Steuerpflichtigen bereits dadurch gefährdet ist, dass bei knappem Kapitalangebot für Investoren die Möglichkeit zur Weitergabe von Steuerbelastungen auf Kapitalnehmer, Konsumenten oder Arbeitnehmer besteht. Eine Entlastung von Kapitaleinkommen, welche mittelbar auch zu einer Entlastung der übrigen Wirtschaftsteilnehmer vor dem Hintergrund der tatsächlichen Steuerinzidenz führt, darf nicht an verfassungsrechtlichen Schranken scheitern.

50. Diese Wirkungen gerade der internationalen ökonomischen Effekte der Steuerordnung darf der nationale Gesetzgeber bei der Ausdifferenzierung des Einkommens- und Körperschaftsteuerrechts beachten. Bereits im Jahr 1978 hat das Bundesverfassungsgericht dem deutschen Steuergesetzgeber gestattet, mit Hilfe besonderer steuerlicher Entlastungen für Auslandsengagements die Investitionstätigkeit deutscher Unternehmen im Ausland zu fördern. Das Gericht hat dabei die „zunehmende internationale Verflechtung der Wirtschaft, die unterschiedlichen Verhältnisse zwischen Industrie- und Entwicklungsländern und die Notwendigkeit, einen Beitrag zur Konkurrenzfähigkeit der deutschen Wirtschaft auf den ausländischen Märkten“[21)] zu leisten, als rechtsstaatliche Grundlage deutscher Steuerpolitik anerkannt. In gleicher Weise hat das Gericht im Rahmen der Prüfung der ökologischen Steuerreform die Steuerermäßigungen bei der Mineralöl- und Strom-

---

[19)] BVerfG vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 147.

[20)] Ständige Rechtsprechung seit BVerfG vom 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 80; siehe auch BVerfG vom 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 284 ff.

[21)] BVerfG vom 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 206, 226.

steuer für das besonders im internationalen Wettbewerb belastete Produzierende Gewerbe mit Selbstverständlichkeit akzeptiert.[22)]

51. Im Schrifttum ist diese Argumentation als Einbruch der pragmatischen „Zweckmäßigkeit" in die „Gleichmäßigkeit" der Einkommensbesteuerung kritisiert worden. Über das steuerpolitische Pro und Contra kann man in der Tat trefflich streiten. Es ist jedoch nicht erkennbar, dass eine solche Berücksichtigung allokativer Effekte im Rahmen der Einkommensteuer a limine als verfassungswidrig qualifiziert werden müsste. Es ist vielmehr ausgeführt worden, dass volkswirtschaftliche Zielsetzungen – Allokationseffizienz oder Entscheidungsneutralität – zwar nicht in scheinbaren „Verfassungsrang" erhoben werden dürften, aber doch als „Indizien" oder als „weiche Leitbegriffe" herangezogen werden dürfen, um Abweichungen von der Regelbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu legitimieren. Der Gesetzgeber kann dabei „eine (…) differenzierende Wahrnehmung und Würdigung seiner Lenkungsprogramme (…) verlangen".[23)] Dass der Gesetzgeber dabei die realen Wirkungen seiner Steuerpolitik einer sachgerechten Prognose unterwerfen muss und im weiteren Verlauf einer „Produktbeobachtungspflicht" unterliegt, bildet das gedankliche Komplement zu seiner wirtschaftspolitischen Gestaltungsfreiheit.

52. Es muss jedoch Klarheit darüber bestehen, dass aus der hier vorgeschlagenen verfassungsrechtlichen Zulassung einer wettbewerblich orientierten Neuausrichtung unseres Steuersystems nicht auf eine beliebige Gestaltungsmacht des Gesetzgebers geschlossen werden kann. Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz verlangt nämlich vom Parlament – wie bereits erwähnt – eine in sich „folgerichtige" Ausgestaltung der Steuerordnung. Auch die Durchführung einer Spaltung zwischen „begünstigt" und „regulär" belasteten Einkunftsarten bedarf einer solchen „folgerichtigen Ausgestaltung", um dem Maßstab des Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz zu genügen.[24)] Dafür dürfte es nicht ausreichen, die Begünstigung von Kapitaleinkommen auf die Reinvestition von Einkünften zu beschränken (so die Tendenz im geltenden „Halbeinkünfteverfahren"). Denn die Attraktivität von Kapitalinvestitionen hängt nicht nur von einer ermäßigten Belastung investierter Gewinnteile ab, sondern letztlich immer von der Steuerbelastung bei Rückfluss von Einkünften an den Investor zum Konsum. Daher muss es dem Gesetzgeber gestattet sein, nicht nur für reinvestierte Kapitaleinkünfte, sondern auch für konsumierte Kapitaleinkünfte einen steuerlichen Sonderstatus anzuordnen.

53. Dem Gebot einer folgerichtigen Entlastung von Kapitaleinkünften würde es daher nicht entsprechen, wenn nur bestimmte Anlageformen – etwa Gewerbebetriebe oder Kapitalgesellschaftsbeteiligungen – begünstigt und andere Formen der Investition in Immobilien, Land- und Forstwirtschaft oder Fremdkapitaltiteln diskriminiert würden – es sei denn, dass der Gesetzgeber auch insoweit spezifische wirtschaftspolitische Anliegen geltend machen kann. Es bedürfte weiterhin auch unter einem neuen, kapitalgestützte Einkünfte entlastenden Steuerregime einer Begründung für jede Differenzierung nach der Rechtsform zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft (etwa im Bereich der Verlustverrechnung oder der Gewinnzurechnung auf der Grundlage gesellschafts-

---

[22)] BVerfG vom 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 292.

[23)] Osterloh (2004), 875, 886 f.

[24)] Zu weit geht BVerfG vom 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 293 („Ökologische Steuerreform") in der Gestattung beliebig zugeschnittener steuerlicher Subventionssysteme.

rechtlicher Zugriffsrechte und Haftungspflichten). Dabei können auch „Trittbrettfahrereffekte“ eine einschränkende Rolle spielen. Der Gesetzgeber muss sich auch in Zukunft darüber klar sein, dass die Entlastungswirkungen eines gespaltenen Steuertarifs nicht nur Investitionen unterhalb oder oberhalb eines bestimmten Umfangs oder Steuerpflichtige unterhalb oder oberhalb eines bestimmten Grenzsteuersatzes treffen dürfen. Kurz – die Begegnung des Verfassungsrechts mit einer ökonomisch angeleiteten Steuerwirkungslehre eröffnet dem Gesetzgeber nicht den Einstieg in beliebige Formen der Wirtschaftsgestaltung, sondern begründet für ihn eine gesteigerte steuerrechtliche Gleichheitsverantwortung, die sich nicht auf die Wahrung formaler Steuergleichheit zurückziehen kann, sondern zugleich die wettbewerblichen Effekte des Steuerbefehls in den Blick nehmen muss.

II. Grundzüge der Dualen Einkommensteuer

54. Das konstitutive Charakteristikum jeder Schedulensteuer ist, dass unterschiedliche Einkunftsarten oder Einkommen unterschiedlichen Steuertarifen unterliegen. Bei der hier vorgeschlagenen Dualen Einkommensteuer wird das so genannte Erwerbseinkommen steuerlich anders behandelt als das Kapitaleinkommen. Diese beiden Einkommenskategorien werden über einen Zwischenschritt aus den einzelnen Einkunftsarten abgeleitet. Die Duale Einkommensteuer unterscheidet vier Einkunftskategorien. Die Abgrenzung der Einkunftsarten und die Unterschiede zu den Einkunftsarten des geltenden Rechts werden in den Ziffern 66 ff. ebenso erläutert wie der Übergang zum Erwerbs- und Kapitaleinkommen.

55. Grundsätzlich wird das zu versteuernde Erwerbseinkommen nach dem geltenden linear-progressiven Steuertarif (T 2005) besteuert. Das zu versteuernde Kapitaleinkommen hingegen unterliegt einem ermäßigten Steuersatz von einheitlich 25 vH. Tatsächlich wird die Besteuerung des Kapitaleinkommens in Form einer zusätzlichen Proportionalzone in den T 2005 integriert. Dadurch wird erreicht, dass das Kapitaleinkommen steuerlich nicht schlechter, sondern in aller Regel besser gestellt wird, als dies gegenwärtig der Fall ist. Die Integration in den T 2005 gilt für sämtliches als Kapitaleinkommen klassifiziertes Einkommen, soweit es nicht schon abgeltend besteuert wurde. Der Tarifverlauf wird in den Ziffern 73 ff. skizziert.

56. Die Duale Einkommensteuer bleibt so nah wie möglich am geltenden Steuerrecht. In das Körperschaftsteuerrecht sind, von einer Änderung des Körperschaftsteuersatzes abgesehen, nur unwesentliche Eingriffe erforderlich. Die Änderungen im Einkommensteuerrecht beschränken sich auf das absolut Notwendige. Gleichwohl sind einige neue Begriffe in das Steuerrecht einzuführen, die zunächst erläutert werden.

1. Grundlegende Begriffe, Einkunftsarten und Steuertarif

Rechnungszins, Eigenkapitalverzinsung und Verzinsungsfreibetrag

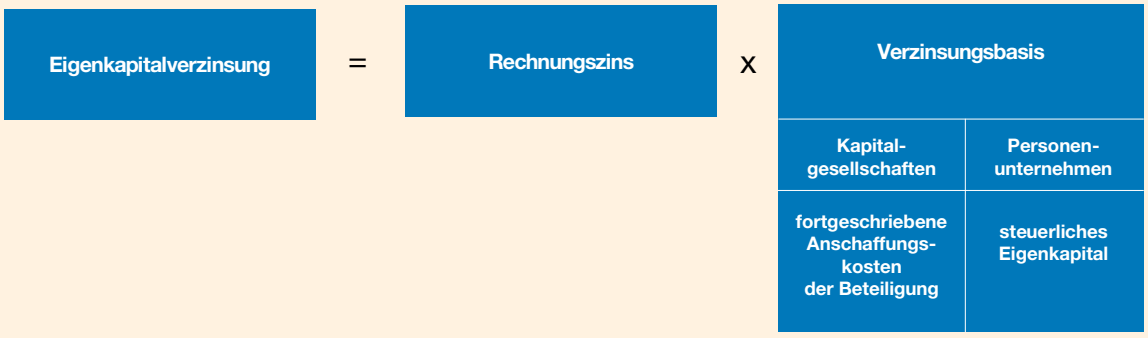
57. Der Grundgedanke der Dualen Einkommensteuer liegt darin, die Verzinsung von investiertem Kapital unabhängig von der Rechts- und Finanzierungsform einheitlich einer günstigen Steuerregelung zu unterwerfen. Dies erfordert in einem ersten Schritt eine definitorische Zusammenführung von unterschiedlichen Tatbeständen der Kapitalverzinsung.

58. Wie im geltenden Steuerrecht gehören **Fremdkapitalzinsen** auch unter einer Dualen Einkommensteuer zu den Kapitaleinkünften. Fremdkapitalzinsen werden daher im Ausgangspunkt einer Steuer in Höhe des Niedrigsatzes der Dualen Einkommensteuer unterworfen. Steuerlich soll es aber unerheblich sein, ob ein Kapitalgeber Fremd- oder Eigenkapital zur Verfügung stellt, beziehungsweise ob eine zusätzliche Investition fremd- oder eigenfinanziert wird. Also müssen sämtliche Einkünfte, die einen Kapitaleinsatz erfordern, in einer der Fremdkapitalverzinsung vergleichbaren Höhe ebenfalls zu den Kapitaleinkünften gezählt werden. Die auf dem Einsatz von Eigenkapital beruhenden und einer Fremdkapitalverzinsung entsprechenden Einkünfte werden im Folgenden als **Eigenkapitalverzinsung** bezeichnet. Die Eigenkapitalverzinsung berechnet sich als Produkt eines am Fremdkapitalzins orientierten **Rechnungszinses** und einer **Verzinsungsbasis**.

59. Da hier am Nebeneinander von transparenter Besteuerung bei Personenunternehmen und getrennter Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteileignern festgehalten wird, muss bei der Ermittlung der Verzinsungsbasis und der Besteuerung der Eigenkapitalerträge zwischen dem Einsatz von Eigenkapital im Rahmen von einkommensteuerpflichtigen unternehmerischen Tätigkeiten und der Körperschaftsteuer unterliegenden Unternehmen unterschieden werden. Bei Personenunternehmen entspricht die Verzinsungsbasis grundsätzlich[25)] dem steuerlichen Eigenkapital des Unternehmens, gegebenenfalls unter Einbeziehung des in Ergänzungs- und Sonderbilanzen ausgewiesenen Kapitals. Bei Eigenkapitalüberlassung an Kapitalgesellschaften wird die Verzinsungsbasis auf Ebene der Anteilseigner über die Anschaffungskosten der Beteiligung ermittelt. Multipliziert man die jeweilige Verzinsungsbasis mit dem Rechnungszins, so ergibt sich die Eigenkapitalverzinsung (Schaubild 1). Den **Verzinsungsfreibetrag** erhält man auf Ebene der

Schaubild 1

Duale Einkommensteuer:
Ermittlung der steuerlich begünstigten Eigenkapitalerträge (Eigenkapitalverzinsung)



[25)] Technisch wird die Verzinsungsbasis bei Personenunternehmen allerdings durch ein differenzierteres Verfahren bestimmt (Ziffern 82 ff.).

Anteilseigner von Kapitalgesellschaften, indem die Verzinsungsbasis mit dem Rechnungszins nach Steuern multipliziert wird. Zum zu versteuernden Kapitaleinkommen zählen dann diejenigen Ausschüttungsbeträge und Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen, die den jeweiligen Verzinsungsfreibetrag übersteigen. Der Zusammenhang von Eigenkapitalverzinsung und Verzinsungsfreibetrag wird in den Ziffern 80 f. genauer erläutert.

60. Neben der Verzinsungsbasis entscheidet die Wahl des **Rechnungszinses** über die Höhe der Eigenkapitalverzinsung und damit über die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Kapitaleinkommen. In einer sicheren Welt mit einheitlichem proportionalen Steuersatz und vollkommenen Kapitalmärkten wäre die Wahl des Rechnungszinses einfach: Er entspräche dem Kapitalmarktzins und damit der Verzinsung der Alternativanlage des eingesetzten Eigenkapitals. Die eigenfinanzierte Investition, die gerade den Kapitalmarktzins (und damit den Rechnungszins) erwirtschaftet, bezeichnet man als **Grenzinvestition**. Alle Investitionen, die eine Rendite oberhalb des Kapitalmarktzinses erwirtschaften, sind **rentabel** und werden einer Kapitalmarktanlage vorgezogen. Bei einer zinsbereinigten Gewinnsteuer würde neben den Fremdkapitalzinsen auch die über den Rechnungszins ermittelte kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Fremdkapital und Eigenkapital würden insofern auf Unternehmensebene steuerlich gleich behandelt. Auch bei den Empfängern der entsprechenden Kapitalerträge würde keine Steuer greifen. Bemessungsgrundlage der zinsbereinigten Gewinnsteuer wären dann die in Unternehmen erzielten Reingewinne oder „ökonomischen Renten“. Bei der Dualen Einkommensteuer findet kein Abzug der Kapitalverzinsung von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer statt. Eine steuerliche Gleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapital wird dadurch erreicht, dass die Steuerbelastung der Zinseinkünfte beim Empfänger derjenigen der kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung entspricht. Reingewinne dagegen werden höher belastet.

61. Nun sind die Kapitalmärkte nicht vollkommen, und der Investitionserfolg ist unsicher. Damit Fremd- und Eigenkapital aus Sicht des den Faktor Kapital einsetzenden Unternehmens gleichbehandelt werden, sollte sich der Rechnungszins am Sollzinssatz für langfristiges Fremdkapital orientieren. Die steuerlich begünstigte Kapitalverzinsung wird als Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals ermittelt. Für diesen Zweck ist ein steuerlicher Zinssatz zu fixieren. Um Finanzierungsneutralität gegenüber der Aufnahme von Fremdkapital zu gewährleisten, sollte sich dieser Zinssatz am langfristigen Zinssatz für Verbindlichkeiten der Unternehmen orientieren. Man könnte einen Index für europäische Unternehmensanleihen zugrunde legen und überdies einen zwei- oder dreijährigen Durchschnitt wählen.

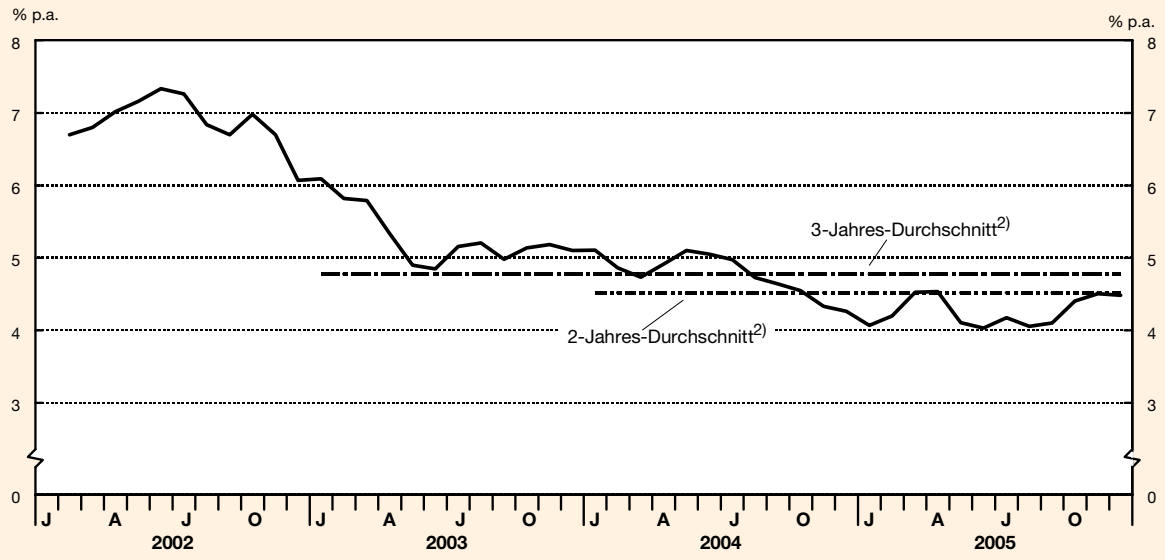
62. Hinzu kann ein **Risikozuschlag** treten. Dieser kann allerdings nicht über die pauschale Annahme eines erhöhten Risikos des Einsatzes von Eigenkapital begründet werden. Die Duale Einkommensteuer führt zu Steuerersparnissen für Kapitaleinkommen im Vergleich zum Erwerbseinkommen. Diese Steuerersparnis ist mit sicheren Anlagen am Kapitalmarkt zu erreichen und muss in gleicher Weise bei riskanten Anlagen entstehen, wenn letztere insoweit nicht steuerlich „überbegünstigt“ werden sollen. Es kommt für die Wahl eines Zinssatzes daher darauf an, ob die angestrebten Steuerersparnisse auch dann sicher sind, wenn die Investition selbst unsichere Erträge ab-

wirft.[26)] Vor diesem Hintergrund ist ein Zuschlag zu dem auf dem Sollzins beruhenden steuerlichen Zinssatz nur mit einzelnen rechtlichen Beschränkungen bei der Nutzung von Verzinsungsfreibeträgen oder Beschränkungen des steuerlichen Verlustabzugs zu begründen. Derartige Beschränkungen verhindern nämlich, dass die steuerlichen Folgen künftiger erwarteter Verluste und künftiger erwarteter Gewinne vom Investor gleich bewertet werden, und dies geht zu Lasten riskanter Investitionen. Die genaue Höhe eines so begründeten Zuschlages lässt sich indes nicht allgemein festlegen.

63. Zur Abschätzung der Fremdkapitalverzinsung werden für Zwecke dieser Expertise die von Merrill Lynch ermittelten Renditen für europäische Unternehmensanleihen der Schuldnerklasse BBB herangezogen. Schaubild 2 zeigt den Verlauf dieser Werte ab dem Jahr 2002. Wählt man einen Zwei-Jahres-Durchschnitt, ergibt sich ein Wert von 4,5 %, bei einem Drei-Jahres-Durchschnitt ein Wert von 4,8 %. Unter Berücksichtigung eines wie oben begründeten Zuschlags wird hier ein Rechnungszins von 6 % gewählt.

Schaubild 2

Rendite für Unternehmensanleihen[1)]



1) Berechnungen von Merrill Lynch für Europäische Unternehmensanleihen mit einer Restlaufzeit von 7 bis 10 Jahren für die Schuldnerklasse BBB nach Standard & Poors . - 2) Errechnet aus Monatsendständen.

Quelle für Grundzahlen: Thomson Financial

64. Die Wahl eines Zinssatzes von 6 % entspricht gesetzlichen Annahmen, wie sie in anderen Vorschriften niedergelegt worden sind, etwa bei der Festlegung des Zinssatzes für Pensionsrückstellungen auf 6 % (§ 6a Absatz 3 S. 3 EStG) oder der Verzinsung im Steuerverfahren (§ 238 Absatz 1 AO). Sie ist zudem nicht weit entfernt von der seit vielen Jahrzehnten im steuerlichen Bewertungsrecht anerkannten Regelverzinsung von 5,5 % (§ 12 Absatz 3 S. 2 BewG), die in jüngerer

26) Fane (1987) und Schreiber (2005).

Zeit auch in das Steuerbilanzrecht übernommen worden ist (§ 6 Absatz 1 Nr. 3 S. 1 und Nr. 3a lit. e S. 1 EStG).

65. Der Gesetzgeber bestimmt den steuerlichen Rechnungszins und überprüft ihn alle drei Jahre. Bei der Festlegung des Zinssatzes soll sich der Gesetzgeber an einem etwa von der Deutschen Bundesbank zu veröffentlichenden Index für die Verzinsung langfristiger Unternehmensanleihen unter Berücksichtigung eines Zuschlags orientieren. Der Zeitraum von drei Jahren schafft eine verlässliche Planungsgrundlage für den Steuerpflichtigen. Wenn auch die Festlegung des steuerlichen Zinssatzes den demokratisch legitimierten Gremien im Rahmen der Bundesgesetzgebung überlassen bleibt, so muss doch politisch akzeptiert werden, dass dieser Zinssatz **nicht ein wirtschaftspolitisches Steuerungsinstrument** ist, sondern als integraler Bestandteil der Dualen Einkommensteuer in Abstimmung mit der tatsächlichen Entwicklung der Kapitalmärkte eine weitgehende Gleichbehandlung der Fremdkapitalfinanzierung und der Eigenkapitalfinanzierung sichern soll.

Einkunftsarten und zu versteuernde Einkommen

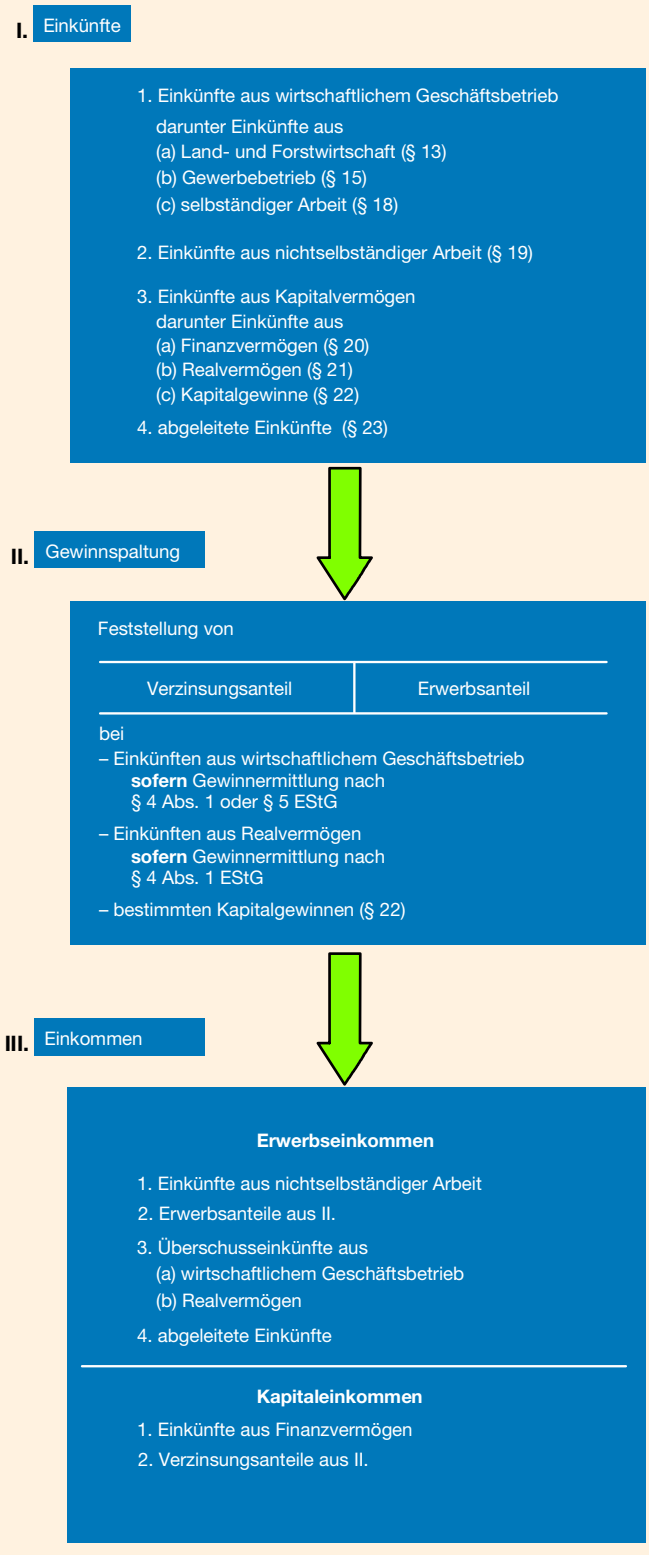
66. Die Duale Einkommensteuer unterscheidet **vier Einkunftskategorien**, die sich zum Teil in einzelne Einkunftsarten aufgliedern. Schaubild 3 gibt die Einkunftsarten bei einer Dualen Einkommensteuer an und illustriert die Zuordnung der Einkünfte zu den beiden Einkommenskategorien Erwerbseinkommen und Kapitaleinkommen. Angegeben sind auch die jeweiligen Paragraphen eines überarbeiteten Einkommensteuergesetzes (EStG-E).

67. Wie das geltende Recht unterscheidet die Duale Einkommensteuer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit, die hier zu den Einkünften aus **wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb** zusammengefasst werden. Dazu gehören auch Einkünfte aus der Veräußerung des Betriebs. Bei den Einkünften aus **nichtselbständiger Arbeit** ergeben sich keine Änderungen. Einkünfte aus **Kapitalvermögen** sind die dritte Einkunftskategorie. Sie bestehen aus Einkünften aus Finanzvermögen, Einkünften aus Realvermögen und Einkünften aus Kapitalgewinnen. Die Einkünfte aus Finanzvermögen entsprechen den bisherigen Einkünften aus Kapitalvermögen, wobei ein verallgemeinerter Absatz 1 Nr. 4 die Steuerpflicht für sämtliche Formen einer gewinnabhängigen Vergütung durch Kapitalgesellschaften oder Personenunternehmen begründet. Die bisherigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gehen in den Einkünften aus Realvermögen auf, die zusätzlich noch die Steuerpflicht für Nutzungsvergütungen nach dem bisherigen § 24 Absatz 3 EStG enthalten. Deshalb trifft die Bezeichnung „Vermietung und Verpachtung“ für diese Einkunftsart nicht mehr zu.

68. Mit den Einkünften aus Kapitalgewinnen wird einerseits die **Veräußerungsgewinnbesteuerung** der geltenden §§ 17 und 23 EStG durch Abschaffung von Halte- oder Beteiligungsgrenzen ausgedehnt, andererseits auf solche Wirtschaftsgüter eingeengt, die der Erzielung von Einkünften dienen. Selbstgenutzte Immobilien sind demnach nicht mehr steuerverhaftet. Umfassende Änderungen sind bei den sonstigen Einkünften des § 22 EStG erforderlich: Die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 22 Nr. 2 EStG gehen in den Einkünften aus Kapitalgewinnen nach § 22 EStG-E auf. Die unter Nr. 3 des jetzigen § 22 EStG aufgeführten Einkünfte aus gelegentlichen Nutzungsüberlassungen finden Eingang in die Einkünfte aus Realvermögen nach

Schaubild 3

Duale Einkommensteuer: Einkünfte und Einkommen



§ 21 EStG-E. Schließlich wird § 22 Nr. 4 EStG den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet (§ 19 Absatz 1 S. 1 Nr. 3 EStG-E).

69. Die Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen des geltenden § 22 Nr. 1 EStG und die in § 22 Nr. 5 EStG aufgeführten Leistungen werden als **„abgeleitete Einkünfte“** in § 23 EStG-E systematisiert. Es handelt sich um Fälle einer abgeleiteten Leistungsfähigkeit, in denen Versorgungsleistungen an Dritte (interpersonelle Verlagerung) oder Ausgaben zur Sicherung der Altersvorsorge (intrapersonelle Verlagerung) als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben das Einkommen des Steuerpflichtigen mindern und als Zufluss bei einer anderen Person oder zu einem späteren Zeitpunkt zu versteuern sind.

70. Als Zwischenschritt beim Übergang zu den zu versteuernden Einkommen wird bei den Einkünften aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb eine **Gewinnspaltung** vorgenommen. Dies gilt auch bei Einkünften aus Realvermögen, sofern bei diesen Einkünften die Gewinne über einen Vermögensvergleich (§ 4 Absatz 1 EStG) ermittelt werden. Diese Grundsätze werden auch für bestimmte andere Einkünfte vorgesehen.[27)] Durch diese Gewinnspaltung werden die Gewinne in die zuvor beschriebene Eigenkapitalverzinsung (Verzinsungsanteil) zerlegt und in Gewinne, die die Kapitalverzinsung übersteigen. Dieser Teil der Gewinne kann auch (aber nicht notwendig ausschließlich) auf dem nicht anderweitig entgoltenen Arbeitseinsatz eines (Mit-)Unternehmers oder eines selbständig Tätigen beruhen. Er sollte dann auch wie die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteuert werden. Die über die Eigenkapitalverzinsung hinausgehenden Gewinnanteile können aber auch auf ökonomische Renten zurückzuführen sein, die mit dem Einsatz unternehmensspezifischer Wirtschaftsgüter, nicht entlohnter Produktionsfaktoren (zum Beispiel der öffentlichen Infrastruktur) oder einer Monopolstellung im relevanten Marktsegment einhergehen. Volkswirtschaftlich besteht kein Grund, diese Einkünfte dem ermäßigten Steuersatz für Kapitaleinkommen zu unterwerfen. Die die Eigenkapitalverzinsung übersteigenden Gewinnanteile werden als Erwerbsanteile bezeichnet.

71. In einem dritten Schritt werden dann die für die Duale Einkommensteuer charakteristischen zwei Einkommensarten unterschieden, die prinzipiell getrennten Steuertarifen unterworfen werden.

Zum **Erwerbseinkommen** zählen
- die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
- die über die Gewinnspaltung ermittelten Erwerbsanteile,
- die Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und aus Realvermögen, sofern sie mittels einer Überschussrechnung ermittelt wurden, sowie
- die abgeleiteten Einkünfte.

[27)] Dazu zählen Einkünfte aus Kapitalvermögen durch hybride Finanzierung von Personenunternehmen (Genussrechte, typische stille Gesellschaft, partiarische Darlehen) und Gewinne aus der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen sowie von Wirtschaftsgütern, die zur Erzielung von Einkünften aus Realvermögen und aus Kapitalvermögen durch hybride Finanzierung von Personenunternehmen dienen.

Das **Kapitaleinkommen** umfasst
- die Einkünfte aus Finanzvermögen und
- die bei der Gewinnspaltung festgestellten Verzinsungsanteile.

72. Das zu versteuernde Erwerbs- und Kapitaleinkommen erhält man durch Abzug von Verlusten, Freibeträgen und sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträgen.

Steuertarif

73. Grundsätzlich werden das zu versteuernde Erwerbseinkommen und das zu versteuernde Kapitaleinkommen bei der Dualen Einkommensteuer getrennten **Steuertarifen** unterworfen:

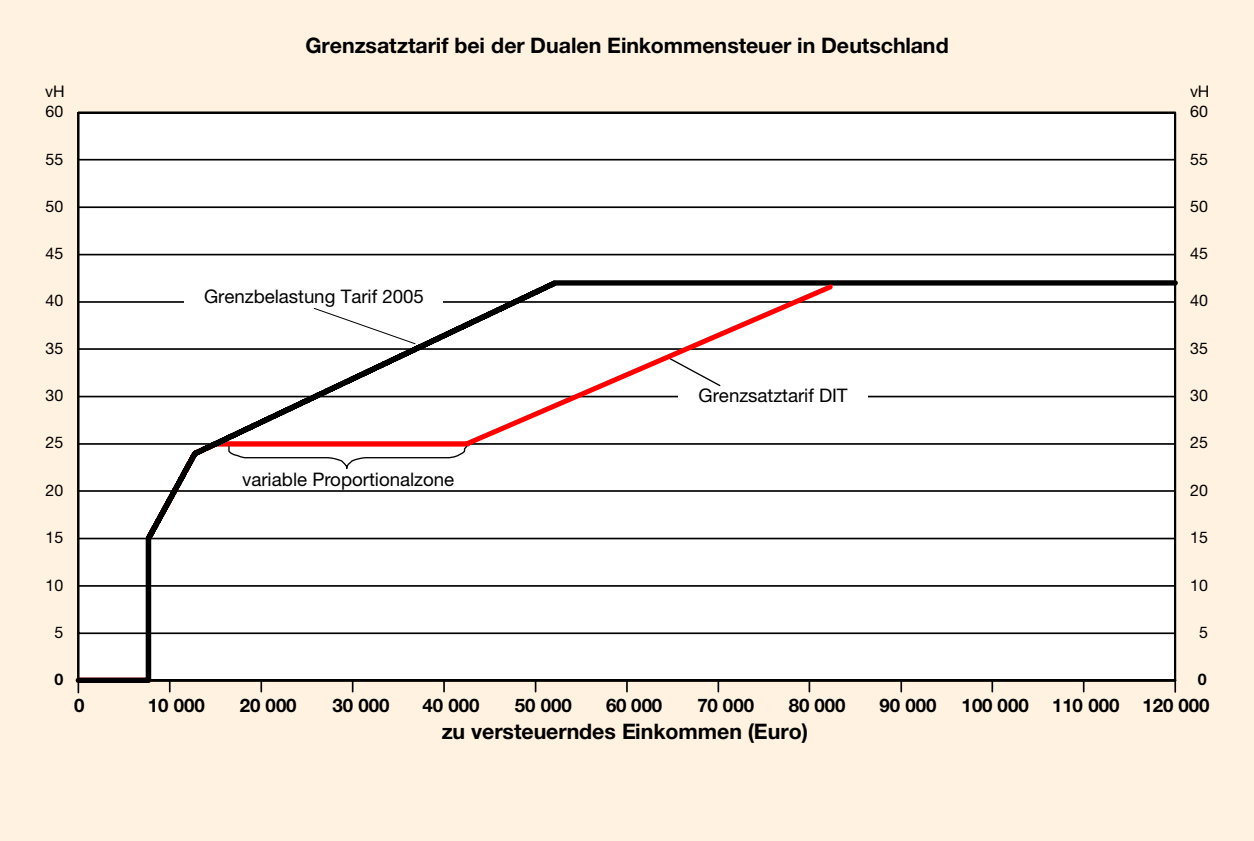
Das Erwerbseinkommen unterliegt wie bisher dem progressiven Einkommensteuertarif (T 2005) nach § 52 Absatz 41 EStG. Das Kapitaleinkommen wird hingegen im Grundsatz mit einem Proportionalsatz von 25 vH besteuert. Dabei können Fremdkapitalzinsen sowie die den relevanten Verzinsungsfreibetrag übersteigenden Kapitalerträge aus Dividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen weitgehend einer anonymen **Abgeltungssteuer** von 25 vH unterworfen werden. Diese ist jedoch mit einer **Veranlagungsoption** zu verbinden, weil es ansonsten zu einer Schlechterstellung gegenüber der geltenden Rechtslage kommen könnte und zudem die verfassungsrechtlichen Anforderungen des objektiven und subjektiven Nettoprinzips gewahrt sein müssen. Eine steuerliche Verschlechterung könnte auch eintreten, wenn die als Eigenkapitalverzinsung bestimmten Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb oder aus Realvermögen generell mit dem ermäßigten Steuersatz von 25 vH belastet würden. Dann würden sich diejenigen kleinen und mittleren Personenunternehmen steuerlich schlechter stellen, die bislang einer geringeren durchschnittlichen Einkommensteuerbelastung unterlagen.

74. Um dies zu vermeiden, wird die Besteuerung des Kapitaleinkommens in Form einer zusätzlichen Proportionalzone in den T 2005 eingearbeitet. Für die Grenzsteuersätze gelten dann die im Schaubild 4 dargestellten Tarifverläufe. Zu beachten ist, dass die Länge der zusätzlichen Proportionalzone von der individuellen Höhe des zu versteuernden Kapitaleinkommens bestimmt ist. Aus Gründen der Vergleichbarkeit wurde der Solidaritätszuschlag nicht, wie eigentlich erforderlich, in die Proportionalzone des Tarifs eingearbeitet. Wird die Veranlagungsoption bei den der Abgeltungssteuer unterliegenden Kapitalerträgen nicht wahrgenommen, werden die entsprechenden Einkünfte auch nicht in das veranlagte Kapitaleinkommen einbezogen.

75. Durch die zusätzliche Proportionalzone wird die Berechnung der individuellen Steuerschuld insofern komplizierter, als diese wegen der variablen Einkommensgrenzen nicht mehr aus allgemeinen Steuertabellen abgelesen werden kann. Allerdings sind nur die Bezieher von Kapitaleinkommen von dem erweiterten Tarifverlauf betroffen. Dies sind einmal bilanzierende Unternehmen beziehungsweise deren Eigentümer, für die die Berechnung der Steuerschuld mit dem modifizierten Steuertarif keine größeren Probleme bereiten sollte als vorher auch. Zum anderen sind dies Personen, die Zinseinkünfte oder Dividenden beziehungsweise Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen beziehen und die sich für die Veranlagungsoption entschieden haben. In vielen Fällen werden die vermögensverwaltenden Kreditinstitute in der Lage sein, die steuerlichen Dokumentations- und Berechnungspflichten auf sich zu nehmen. Inhaber nicht-notierter

Kapitalgesellschaftsanteile oder bilanzierende Unternehmen dürften in der Regel Zugang zu einem Online-Steuerrechner haben oder die Steuererklärung mit Hilfe eines Steuerberaters oder eines Steuerprogramms anfertigen. In diesen Fällen bereitet die Ermittlung der Steuerschuld keine erheblichen Probleme. Im Übrigen kann sich die Erweiterung des Tarifs um eine Proportionalzone nur zu Gunsten der betroffenen Steuerpflichtigen auswirken. Selbst wenn der veränderte Tarif als komplizierter empfunden werden sollte, werden die Betroffenen dies vermutlich gerne in Kauf nehmen.

Schaubild 4



76. Eine ganz erhebliche Vereinfachung ließe sich schließlich erreichen, wenn der linear-progressive Steuertarif – wie gelegentlich vorgeschlagen – durch einen Stufengrenzsatztarif ersetzt und eine Stufe einen Grenzsteuersatz von 25 vH (abzüglich Solidaritätszuschlag 23,70 vH) aufweisen würde. Die obere Einkommensgrenze dieser Tarifstufe müsste dann einfach um die Höhe der Eigenkapitalverzinsung heraufgesetzt werden.

2. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen

Gewerbesteuer und Duale Einkommensteuer

77. Die Zielsetzungen einer Unternehmensteuerreform – Verbesserung der Standortattraktivität und Gewährleistung von Entscheidungsneutralität – sind von vornherein nur mit erheblichen Abstrichen zu erreichen, solange an der **Gewerbesteuer** festgehalten wird.

Diese Expertise unterstützt daher Vorschläge (auch der Stiftung Marktwirtschaft) zu einer Ersetzung der Gewerbesteuer durch eine kommunale Einkommensteuer (Bürgersteuer) und eine

kommunale Unternehmensteuer als Zuschlagsteuer auf das Einkommen von Individuen und Körperschaften. Nicht ausreichend wäre jedoch eine bloße Erweiterung des Kreises gewerbesteuerpflichtiger Unternehmen (in Richtung auf eine Gemeindewirtschaftsteuer) ohne entsprechende Belastung nichtunternehmerischer Steuerpflichtiger So notwendig eine Neuordnung der Kommunalfinanzen auch ist, eine Reform der Unternehmensbesteuerung im Jahr 2008 darf nicht daran scheitern, dass an der Gewerbesteuer festgehalten wird. Die Einführung einer Dualen Einkommensteuer ist auch bei Beibehaltung der Gewerbesteuer möglich und empfehlenswert. Allerdings müssen Abstriche bei der Erreichung des Ziels der Entscheidungsneutralität in Kauf genommen werden. Rechtsform- und Finanzierungsneutralität lassen sich bei Festhalten an der Gewerbesteuer noch am ehesten erreichen, wenn die Gewerbesteuer auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer **angerechnet** und gleichzeitig ihr Abzug als Betriebsausgabe gestrichen werden würde. Der Anrechnungshöchstbetrag sollte grundsätzlich der tariflichen Einkommen- oder Körperschaftsteuer entsprechen, zur Vermeidung von Fehlanreizen aber zusätzlich auf einen bestimmten, etwa den bundesdurchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz begrenzt werden.

Bei den folgenden Ausführungen wird von der Existenz der Gewerbesteuer abstrahiert. Dies schärft den Blick für die Neutralitätseigenschaften der Dualen Einkommensteuer.

Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern

78. Die Duale Einkommensteuer erfordert keine Änderungen im geltenden **Körperschaftsteuerrecht**. Der Körperschaftsteuersatz wird so festgesetzt, dass sich auf Kapitalgesellschaftsebene eine Tarifbelastung von 25 vH ergibt. Der Solidaritätszuschlag und eine mögliche kommunale Unternehmensteuer sind darin bereits enthalten. Vereinfachend wird in diesem Einführungskapitel von einem Körperschaftsteuersatz von 25 vH ausgegangen.

Die Gewinnspaltung in eine ermäßigt besteuerte Eigenkapitalverzinsung und in die die Eigenkapitalverzinsung übersteigenden, höher zu besteuernden Gewinnanteile aus dem Einsatz von Eigenkapital kann auf Kapitalgesellschaftsebene oder auf Ebene der Anteilseigner vorgenommen werden. Aus einer Reihe von Gründen erweist es sich als vorteilhaft und notwendig, diese Gewinnspaltung auf **Ebene der Anteilseigner** vorzunehmen. Die damit einhergehenden steuerrechtlichen Änderungen betreffen die **Einkommensteuer**.

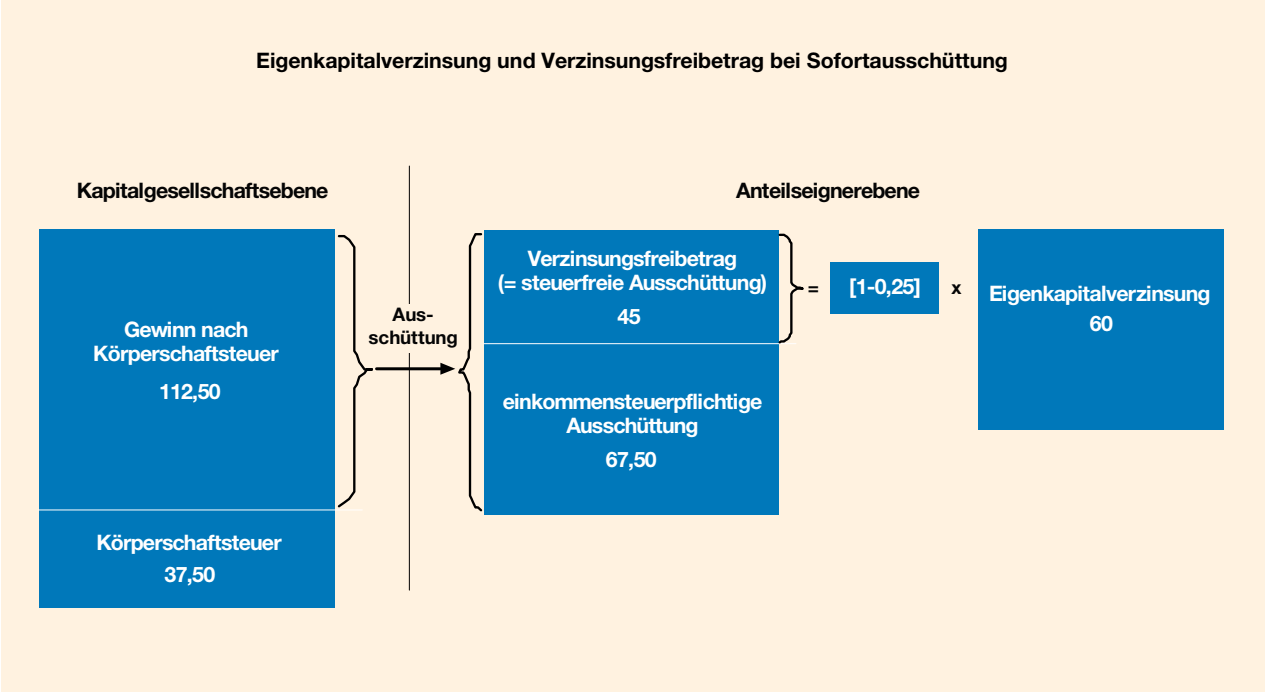
79. Die Anteilseigner von Kapitalgesellschaften beziehen Eigenkapitalerträge entweder in Form von Gewinnausschüttungen oder in Form von Gewinnen aus der Veräußerung der Kapitalgesellschaftsanteile. Es gilt also, Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne in ermäßigt zu besteuernde und in der Regelbesteuerung unterliegende Eigenkapitalerträge aufzuspalten. Hier werden nur Gewinnausschüttungen betrachtet; die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen erfolgt dann analog.

Die ermäßigt zu besteuernden Eigenkapitalerträge der Anteilseigner bestimmen sich über die Eigenkapitalverzinsung. Diese berechnet sich als Produkt aus Verzinsungsbasis und Rechnungszins. Die Verzinsungsbasis knüpft an die Anschaffungskosten der Beteiligung an. Die Eigenkapitalverzinsung soll einer effektiven Steuerbelastung unterliegen, die dem ermäßigten Steuersatz von 25 vH entspricht. Darüber hinausgehende Eigenkapitalerträge können höher besteuert werden.

80. Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaft sind mit Körperschaftsteuer in Höhe von 25 vH vorbelastet, wenn sie beim Anteilseigner ankommen. Um eine effektive Steuerbelastung der Eigenkapitalverzinsung mit 25 vH zu gewährleisten, muss man die Vorbelastung mit Körperschaftsteuer aus der Kapitalverzinsung herausrechnen. Das Produkt aus Verzinsungsbasis und dem um den Körperschaftsteuersatz verkürzten Rechnungszins wird als (periodischer) **Verzinsungsfreibetrag** bezeichnet. Gewinnausschüttungen bis zur Höhe des Verzinsungsfreibetrags bleiben dann beim Anteilseigner **steuerfrei**. Dadurch wird eine Effektivbelastung dieses Teils der Gewinnausschüttung von 25 vH sichergestellt. Über den Verzinsungsfreibetrag hinausgehende Ausschüttungen zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. In der Sache handelt es sich um Erwerbseinkommen, weil sie aus einer die Eigenkapitalverzinsung übersteigenden Rendite stammen. Aus Gründen der Steuertechnik und zur Berücksichtigung der Vorbelastung mit Körperschaftsteuer werden sie jedoch dem Kapitaleinkommen zugerechnet. Dies hat zur Folge, dass sie entweder einer Abgeltungssteuer von 25 vH unterworfen oder, bei Wahrnehmung der Veranlagungsoption, in die Einkommensteuerveranlagung einbezogen werden. Bei Wirksamkeit der Abgeltungsbesteuerung ergibt sich unter Berücksichtigung der Vorbelastung mit Körperschaftsteuer in Höhe von 25 vH eine effektive Belastung der **steuerpflichtigen** Teile der Ausschüttungen und Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen von 43,75 [= 100 (0,25 + 0,25 (1 – 0,25))] vH. Diese Belastung liegt in der Nähe des Spitzensatzes der Einkommensteuer unter dem T 2005 von 44,31 vH einschließlich Solidaritätszuschlag.

Das Schaubild 5 illustriert den Zusammenhang von Kapitalverzinsung und Verzinsungsfreibetrag für den Fall der Sofortausschüttung von Gewinnen. Den Zahlenangaben liegt der Sachverhalt des Beispiels 1 zugrunde.

Schaubild 5



Beispiel 1: Eine Kapitalgesellschaft wird zu Beginn des Jahres mit einem Eigenkapital von 1 000 gegründet, das den Anschaffungskosten der Beteiligung entspricht. Die Gesamtkapitalrendite be-

trägt 15 %, der steuerliche Rechnungszins 6 %. Der Gewinn vor Steuern beläuft sich auf 150. Der Körperschaftsteuersatz beträgt 25 vH. Im ersten Jahr werden sämtliche Gewinne nach Körperschaftsteuer in Höhe von 112,50 ausgeschüttet. Die auf Ebene des Anteilseigners ermittelte Eigenkapitalverzinsung beträgt 60 [0,06 ∗ 1 000], der Verzinsungsfreibetrag 45 [(1 - 0,25) 60]. Ausschüttungen in Höhe des Verzinsungsfreibetrags bleiben steuerfrei, die darüber hinausgehenden Ausschüttungen in Höhe von 67,50 sind steuerpflichtige Kapitalerträge und werden mit 25 vH belastet. Die Netto-Ausschüttungen in Jahr 1 betragen 95,62. Tabelle 1 beschreibt ein vereinfachtes Berechnungsschema zur Ermittlung der Steuerschuld.

Die Ermittlung der steuerpflichtigen Kapitalerträge der Anteilseigner von Kapitalgesellschaften ist einfach, sofern die Ausschüttungen (oder Veräußerungsgewinne) den Verzinsungsfreibetrag übersteigen. Ist dies nicht der Fall, sind Modifikationen bei der Berechnung der Eigenkapitalverzinsung erforderlich, damit weiterhin eine steuerliche Gleichbehandlung mit den Erträgen aus Fremdkapitalüberlassung gewährleistet ist. Die vorzunehmenden Modifikationen bestehen einmal in einer Aufstockung der Anschaffungskosten der Beteiligung um die in der Vorperiode nicht verrechneten Verzinsungsfreibeträge. Die Summe stellt die Verzinsungsbasis der jeweiligen Rechnungsperiode dar. Erforderlich ist zum anderen auch eine Aufstockung der periodisch ermittelten Verzinsungsfreibeträge um die in der Vorperiode nicht verrechneten Verzinsungsfreibeträge. Als Ergebnis erhält man die in einer Periode verrechenbaren Verzinsungsfreibeträge. In einer Periode nicht verrechnete und demnach in die nächste Periode vorzutragende Verzinsungsfreibeträge entstehen, wenn die tatsächlichen Ausschüttungen hinter den in einer Periode verrechenbaren Verzinsungsfreibeträgen zurückbleiben.

Tabelle 1

Duale Einkommensteuer: Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern bei Sofortausschüttung

(1)	Eigenkapital am 1.1.	1 000	Unternehmensebene
(2)	Gewinn vor Steuern[1)] [0,15 * (1)]	150	
(3)	Körperschaftsteuer [0,25 * (2)]	37,50	
(4)	Gewinn nach Körperschaftsteuer [(2) - (3)]	112,50	
(5)	Ausschüttung	112,50	
(6)	Eigenkapital am 31.12. [(1) + (4) - (5)]	1 000	
(7)	Anschaffungskosten der Beteiligung am 1.1.	1 000	Anteilseigner
(8)	Eigenkapitalverzinsung [0,06 * (7)]	60	
(9)	Verzinsungsfreibetrag [(1 - 0,25) * (8)]	45	
(10)	Ausschüttung vor Einkommensteuer	112,50	
	davon:		
	(a) steuerfrei [= (9)]	45	
	(b) steuerpflichtig [(10) - (10a)]	67,50	
(11)	Einkommensteuer [0,25 * (10b)]	16,88	
(12)	Ausschüttung nach Einkommensteuer [(10) - (11)]	95,62	

1) Kapitalrendite 15 %.

Besteuerung von Personenunternehmen

81. Für die Besteuerung der Personenunternehmen wird an dem bewährten Prinzip der transparenten Besteuerung festgehalten. Im Interesse einer rechtsformneutralen und finanzierungsneutralen Unternehmensbesteuerung müssen aber auch Personenunternehmen in den Genuss einer ermäßigten Besteuerung der Verzinsung des Eigenkapitals gelangen. Dies kann dadurch verwirklicht werden, dass der oben beschriebene Rechnungszins auf das Eigenkapital des Unternehmens angewandt wird. Die sich als Produkt von steuerbilanziellem Eigenkapital (Verzinsungsbasis) und Rechnungszins ergebende Eigenkapitalverzinsung (Verzinsungsanteil) zählt zum Kapitaleinkommen und wird mit dem ermäßigten Satz von 25 vH besteuert.

82. Das Eigenkapital ergibt sich dabei als Differenz von Aktivvermögen laut Steuerbilanz abzüglich der Verbindlichkeiten. Der darüber hinausgehende Teil des Gewinns nach Zinsen (Erwerbsanteil) unterliegt dem progressiven T 2005.[28)] Diese Variante der Gewinnspaltung wird als **Nettomethode** bezeichnet. Sie hat den Nachteil, dass sie gestaltungsanfällig ist. Alternativ dazu kann die Gewinnspaltung auch über die gestaltungsresistentere und deshalb vorzuziehende **Bruttomethode** vorgenommen werden. Danach wird der Rechnungszins nicht auf das bilanzielle Eigenkapital, sondern auf das Aktivvermögen bezogen.[29)] Subtrahiert man davon die Schuldzinsen, erhält man den als Kapitaleinkommen zu besteuernden Verzinsungsanteil. Der der Regelbesteuerung unterliegende Erwerbsanteil am Gewinn bestimmt sich als Differenz von Gewinn vor Zinsen und dem Produkt aus Rechnungszins und Aktivvermögen. Brutto- und Nettomethode führen zu identischen Ergebnissen, wenn Fremdkapitalzins und Rechnungszins übereinstimmen. Ist der Rechnungszins kleiner (größer) als der Fremdkapitalzins, ist die Nettomethode (Bruttomethode) steuerlich vorteilhafter.

Tabelle 2 illustriert die Gewinnspaltung und die Steuerbelastungen bei Anwendung der Bruttomethode.

Tabelle 2

Duale Einkommensteuer: Bruttomethode der Gewinnermittlung bei Personenunternehmen

		Zinssatz	
		6 %	8 %
(1)	Aktivvermögen	1 000	1 000
	(a) Fremdkapital	700	700
	(b) Eigenkapital	300	300
(2)	Gewinn vor Steuern [0,15 * (1)]	150	150
(3)	Zinszahlungen [Zinssatz * (1a)]	42	56
(4)	Gewinn nach Zinsen [(2) - (3)]	108	94
(5)	Verzinsungsanteil [{0,06 * (1)} - (3)]	18	4
(6)	Erwerbsanteil [(2) - 0,06 * (1)]	90	90
(7)	Einkommensteuer [(7a) + (7b)]	44,38	40,88
	davon:		
	(a) auf Verzinsungsanteil [0,25 * (5)]	4,50	1
	(b) auf Erwerbsanteil [0,4431 * (6)]	39,88	39,88
(8)	Gewinn nach Einkommensteuer [(4) - (7)]	63,62	53,12
(9)	Steuern auf Zinseinkommen [0,25 * (3)]	10,50	14
(10)	Zinseinkommen nach Steuern [(3) - (9)]	31,50	42
(11)	Gesamtsteuerlast [(7) + (9)]	54,88	54,88
(12)	Einkommen nach Steuern, insgesamt [(8) + (10)]	95,12	95,12

Beispiel 2: Betrachtet wird ein Personenunternehmen mit einem Aktivvermögen von 1 000, Fremdkapital von 700 und Eigenkapital von 300. Die Gesamtkapitalrendite betrage 15 %, der

[28)] In der folgenden Darstellung wird von der in Ziffer 74 beschriebenen Integration des ermäßigten Kapitaleinkommensteuersatzes als zusätzliche Proportionalzone in den T 2005 abstrahiert und eine getrennte Besteuerung von Erwerbs- und Kapitaleinkommen unterstellt.

[29)] Dabei sind Korrekturen um bestimmte finanzielle Aktiva vorzunehmen, die hier aber vernachlässigt werden.

Rechnungszins 6 %. Der Fremdkapitalzins wird einmal ebenfalls mit 6 % angesetzt, in einer Alternativrechnung mit 8 %. Der Verzinsungsanteil wird mit 25 vH belastet, der Erwerbsanteil mit dem Spitzensatz der Einkommensteuer von 44,31 vH (einschließlich Solidaritätszuschlag).

83. Tabelle 2 verdeutlicht die Wirkung der Bruttomethode. Bei dieser Ermittlungsmethode ergibt sich unabhängig von der Höhe des Fremdkapitalzinssatzes immer dieselbe Gesamtsteuerbelastung, da ermäßigt besteuerte Zinsen mit einem Verzinsungsanteil verrechnet werden. Die Vereinbarung überhöhter Zinsen führt also zu keinerlei Vorteilen; Steuerersparnisse durch den Zinsabzug und Steuermehrzahlungen beim Empfänger kompensieren sich gerade. Die Bruttomethode erweist sich damit als gestaltungsresistenter und wird deshalb für die Gewinnspaltung verwendet.

3. Neutralitätseigenschaften und Gestaltungsmöglichkeiten

Finanzierungsneutralität

84. Die Duale Einkommensteuer gewährleistet Finanzierungsneutralität (Tabelle 3). Dementsprechend ist die Gesamtsteuerbelastung des in einem Unternehmen eingesetzten Kapitals unabhängig davon, ob Investitionen durch Einsatz von Fremdkapital oder Eigenkapital finanziert werden. Aus Sicht des Kapitalgebers ist es gleichgültig, ob er einem Unternehmen Fremd- oder Eigenkapital überlässt.

Tabelle 3

Duale Einkommensteuer: Finanzierungsneutralität (Sofortausschüttung)

		Eigenmittel-stark: 100 vH EK	Eigenmittel-schwach: 10 vH EK	
(1)	Eigenkapital am 1.1.	1 000	100	Unternehmensebene
(2)	Fremdkapital am 1.1.	-	900	
(3)	Gewinn vor Steuern und Zinsen [0,15 * {(1) + (2)}]	150	150	
(4)	Zinszahlungen [0,06 * (2)]	-	54	
(5)	Gewinn nach Zinsen [(3) - (4)]	150	96	
(6)	Körperschaftsteuer [0,25 * (5)]	37,50	24	
(7)	Gewinn nach Zinsen und Steuern [(5) - (6)]	112,50	72	
(8)	Ausschüttung	112,50	72	
(9)	Eigenkapital am 31.12.	1 000	100	
(10)	Zinseinkommen [= (4)]	-	54	Fremdkapitalgeber
(11)	Einkommensteuer auf Zinsen [0,25 * (4)]	-	13,50	
(12)	Zinseinkommen nach Steuern [(10) - (11)]	-	40,50	
(13)	Anschaffungskosten der Beteiligung am 1.1.	1 000	100	Eigenkapitalgeber
(14)	Eigenkapitalverzinsung [0,06 * (13)]	60	6	
(15)	Verzinsungsfreibetrag [(1 - 0,25) * (14)]	45	4,50	
(16)	Ausschüttung vor Einkommensteuer [= (8)]	112,50	72	
	davon:			
	(a) steuerfrei [= (15)]	45	4,50	
	(b) steuerpflichtig [(16) - (16a)]	67,50	67,50	
(17)	Einkommensteuer auf Dividenden [0,25 * (16b)]	16,88	16,88	
(18)	Ausschüttung nach Einkommensteuer [(16) - (17)]	95,62	55,12	
(19)	Gesamtsteuerlast [(6) + (11) + (17)]	54,38	54,38	Kapitalgeber insgesamt
(20)	Einkommen nach Steuern insgesamt [(12) + (18)]	95,62	95,62	

Beispiel 3: Zur Illustration werden zwei Kapitalgesellschaften mit unterschiedlichen Eigenkapitalquoten betrachtet, die Gewinne nach Körperschaftsteuer vollständig ausschütten. Das erste (eigenmittelstarke) Unternehmen setzt nur Eigenkapital ein, während das zweite (eigenmittelschwache) Unternehmen eine Eigenkapitalquote von 10 vH aufweist. Bei beiden Unternehmen wird wieder von einer identischen Gesamtkapitalrendite von 15 % ausgegangen. Die Gesamtbelastung aus Körperschaftsteuer und Einkommensteuer auf Zinsen und Dividenden ist dann unabhängig von der Eigenkapitalausstattung des Unternehmens.

Rechtsformneutralität

85. Die hier vorgeschlagene Reform der Unternehmensbesteuerung behält die im geltenden Unternehmensteuerrecht verankerte Besteuerung der Personengesellschaften nach dem Transparenzprinzip und der Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner nach dem Trennungsprinzip bei. Auch eine Option der Personenunternehmen für die Besteuerung als Kapitalgesellschaft ist nicht vorgesehen. Das Gleiche gilt für einen besonderen Einkommensteuertarif für nicht entnommene Gewinne der Personenunternehmen (Sondertarifierung). Rechtsformneutralität ist dann nicht vollständig erreichbar. Für die so genannte Grenzinvestition ist sie in jedem Fall gewährleistet, da auch bei Personenunternehmen die Kapitalverzinsung ermäßigt besteuert wird. Übersteigen die Gewinne die Kapitalverzinsung, wird Rechtsformneutralität dann erreicht, wenn die Steuerbelastung der entsprechenden Gewinnanteile in Personenunternehmen bei 43,75 vH, also in der Nähe des Spitzensteuersatzes liegt.

Tabelle 4

Duale Einkommensteuer: Einzelunternehmen

		Eigenmittel-stark: 100 vH EK	Eigenmittel-schwach: 10 vH EK
(1)	Eigenkapital	1 000	100
(2)	Fremdkapital	-	900
(3)	Gewinn vor Steuern und Zinsen [0,15 * {(1) + (2)}]	150	150
(4)	Zinszahlungen [0,06 * (2)]	.	54
(5)	Gewinn nach Zinsen [(3) - (4)]	150	96
(6)	Verzinsungsanteil [0,06 * (1)]	60	6
(7)	Einkommensteuer [(7a) + (7b)]	54,38	40,88
	davon:		
	(a) auf Verzinsungsanteil [0,25 * (6)]	15	1,50
	(b) auf Erwerbsanteil [0,4375 * {(5) - (6)}]	39,38	39,38
(8)	Gewinn nach Einkommensteuer [(5) - (7)]	95,62	55,12
(9)	Steuer auf Zinseinkommen [0,25 * (4)]	.	13,50
(10)	Zinseinkommen nach Steuern [(4) - (9)]	.	40,50
(11)	Gesamtsteuerlast [(7) + (9)]	54,38	54,38
(12)	Einkommen nach Steuern insgesamt [(8) + (10)]	95,62	95,62

Beispiel 4: Zur Illustration wird angenommen, dass die Unternehmen aus Beispiel 3 in der Rechtsform eines Einzelunternehmens geführt werden (Tabelle 4). Der Fremdkapitalzins soll dabei dem Rechnungszins entsprechen. Gewinne in Höhe der Eigenkapitalverzinsung sowie Zinseinkünfte privater Kapitalgeber werden mit 25 vH belastet. Die die Eigenkapitalverzinsung übersteigenden

Gewinne des Einzelunternehmens unterliegen im Beispiel einem Steuersatz von 43,75 vH. In diesem Fall stimmen die Gewinne des Einzelunternehmens nach Einkommensteuer (Zeile 8, Tabelle 4) mit den Ausschüttungen nach Einkommensteuer (Zeile 18, Tabelle 3) überein. Dies gilt auch für die Gesamtsteuerbelastung und die Höhe der gesamten Einkommen (Gewinne und Zinseinkommen) nach Steuern.

86. Im Beispiel 4 ergibt sich eine von der Rechtsform unabhängige Steuerbelastung. Dies liegt daran, dass die steuerliche Belastung des Erwerbsanteils des Einzelunternehmers der Gesamtbelastung der steuerpflichtigen Ausschüttungen (unter Einschluss der Vorbelastung mit Körperschaftsteuer) entspricht.

Bei Kapitalgesellschaften unterliegen thesaurierte Gewinne generell dem proportionalen Satz von 25 vH, während die nominale Steuerbelastung von den Verzinsungsfreibetrag übersteigenden Ausschüttungen in der Regel 43,75 vH beträgt. Hingegen kommt bei Personenunternehmen unabhängig von der Gewinnverwendung generell der progressive Tarif der Einkommensteuer zum Zuge, was in Abhängigkeit von der konkreten Höhe des zu versteuernden Einkommens Mehr- oder Minderbelastungen nach sich zieht. Das hat zur Folge, dass Gewinne der Kapitalgesellschaften bis zur Ausschüttung niedriger besteuert sein können als Gewinne der Personenunternehmen, soweit diese einem durchschnittlichen Satz der Einkommensteuer von mehr als 25 vH unterliegen. Damit wird in Kauf genommen, dass Kapitalgesellschaften Steuervorteile gegenüber Personenunternehmen haben können, solange sie dem (verrechenbaren) Verzinsungsfreibetrag entsprechende Gewinne nicht ausschütten. Diese vorläufigen Vorteile der Steuerbelastung verschwinden bei einer überperiodischen Betrachtung, sobald die Gewinne ausgeschüttet werden. Dennoch kommt es zu zeitlich begrenzten Liquiditätsvorteilen der Kapitalgesellschaft. Andererseits bleibt es aber auch dabei, dass Verluste der Kapitalgesellschaften nicht mit positiven Einkünften der Gesellschafter (etwa aus der Geschäftsführung) ausgeglichen werden können, während dies bei Personenunternehmen grundsätzlich der Fall ist. Im Hinblick auf diese verbleibenden Besteuerungsunterschiede ist es wichtig, den Unternehmen die erforderliche Flexibilität durch die Möglichkeit einer steuerneutralen Umwandlung zu gewähren. Der vorliegende Vorschlag für eine Duale Einkommensteuer sieht diese Möglichkeit explizit vor.

Gestaltungsmöglichkeiten

87. Wenn bestimmte Einkommen steuerlich unterschiedlich belastet werden, gibt es Anreize, höher besteuertes in niedriger besteuertes Einkommen umzuqualifizieren. Dies gilt im geltenden Einkommensteuerrecht, und es gilt bei der Dualen Einkommensteuer. Da als Kapitaleinkommen klassifizierte Einkommen im Grundsatz einem Steuersatz von 25 vH unterliegen, besteht eine Steuersatzdifferenz zum Spitzensteuersatz der Einkommensteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag) von 19,31 Prozentpunkten (= 44,31 vH – 25 vH). Man sollte meinen, dass dies erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet, um die Steuerlast zu reduzieren. Ansatzpunkte für solche Gestaltungen könnten entweder in einer Erhöhung der Verzinsungsbasis bestehen, um so den ermäßigt besteuerten Gewinnanteil zu erhöhen, oder in der Vereinbarung unangemessener Entgelte bei schuldrechtlichen Verträgen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschaftern. Bei genauerer Betrachtung zeigt sich allerdings, dass die Anreize zu Steuergestaltungen begrenzt sind und ihnen dort, wo sie auftreten, mit den herkömmlichen Instrumenten, etwa der verdeckten Gewinnausschüttung oder der verdeckten Einlage, wirksam begegnet werden kann.

88. Der im Hinblick auf Gestaltungsmöglichkeiten gegen die Duale Einkommensteuer am häufigsten vorgebrachte Einwand betrifft die Anreize, hoch besteuertes Arbeitseinkommen von geschäftsführenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft durch Vereinbarung (unangemessen) niedriger Geschäftsführervergütungen auf die Gesellschaft zu übertragen. Da dadurch die Verzinsungsbasis für die Feststellung der steuerfreien Ausschüttungsanteile nicht beeinflusst wird, sind die zu erzielenden Steuerersparnisse gering (Tabelle 5).

Beispiel 5: Betrachtet wird dazu eine Kapitalgesellschaft, die einen Gewinn vor Steuern und Geschäftsführervergütung von 250 erzielt und den Gewinn nach Körperschaftsteuer vollständig ausschüttet. Das Berechnungsschema wird verkürzt angegeben. Da bei Vereinbarung eines niedrigen Geschäftsführergehalts die steuerpflichtigen Ausschüttungen zunehmen und diese effektiv mit 43,75 vH belastet werden, beläuft sich die erzielbare Steuerersparnis pro umgewidmetem Euro auf 0,0056 (= 0,4431 – 0,4375), im Beispiel also insgesamt auf 0,5 (= 90 ∗ 0,0056).

Tabelle 5

Duale Einkommensteuer: Gestaltungsmöglichkeiten durch Vereinbarung von Gesellschafter-Geschäftsführergehältern

	Niedriges Gehalt	Hohes Gehalt
(1) Geschäftsführergehalt	100	190
(2) Gewinn vor Steuern	150	60
(3) Körperschaftsteuer [0,25 * (2)]	37,50	15
(4) Ausschüttung	112,50	45
(5) Einkommensteuer auf Gehalt [0,4431 * (1)]	44,31	84,19
(6) Gehalt nach Einkommensteuer [(1) - (5)]	55,69	105,81
(7) Anschaffungskosten der Beteiligung	1 000	1 000
(8) Verzinsungsfreibetrag [0,045 * (7)]	45	45
(9) Ausschüttung vor Einkommensteuer	112,50	45
davon:		
(a) steuerfrei [= (8)]	45	45
(b) steuerpflichtig [(9) - (8)]	67,50	.
(10) Einkommensteuer auf Ausschüttung [0,25 * (9b)]	16,88	.
(11) Ausschüttung nach Einkommensteuer [(9) - (10)]	95,62	45
(12) Gesamtsteuerlast [(3) + (5) + (10)]	98,69	99,19
(13) Einkommen nach Steuern insgesamt [(6) + (11)]	151,31	150,81

III. Quantitative Analysen

89. Die Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer zielt auf eine Verbesserung der Standortattraktivität und die Erreichung von Entscheidungsneutralität. Steuerlich attraktivere Standortbedingungen erhöhen die Anreize für internationale Investoren, Investitionen in Deutschland statt an anderen Standorten zu tätigen. Ein größeres Ausmaß an Entscheidungsneutralität führt zu einem effizienteren Kapitaleinsatz. Höhere Investitionen und eine effizientere Kapitalallokation bewirken ihrerseits eine erhöhte Beschäftigungsnachfrage und verbesserte Wachstumsbedingungen.

In diesem Abschnitt werden einige **quantitative Wirkungen** der Dualen Einkommensteuer beschrieben. Die Berechnungen zielen auf die durch die Steuerreform verursachten Investitionswirkungen und auf die zu erwartenden Aufkommenseffekte. Die verfügbare Datenlage lässt keine verlässliche Ermittlung der Verteilungswirkungen zu. Ausführlichere Berechnungen und die Details der den quantitativen Ergebnissen zugrunde liegenden Modelle finden sich im Anhang.

90. Für die Standortscheidungen internationaler Investoren kommt es in steuerlicher Hinsicht wesentlich auf die **effektive durchschnittliche Steuerbelastung** der Gewinne an. Dieser Zusammenhang ist theoretisch und empirisch gut belegt. Je höher die effektiven Durchschnittssteuerbelastungen an einem Standort sind, desto unattraktiver ist er für internationale Investoren. Konkret kommen empirische Untersuchungen zu dem Ergebnis, dass eine Erhöhung der effektiven durchschnittlichen Steuersätze in Deutschland um einen Prozentpunkt die Wahrscheinlichkeit, dass sich ein US-amerikanisches Unternehmen in Deutschland und nicht in einem anderen europäischen Land ansiedelt, um etwa einen Prozentpunkt reduziert.[30)] Unsere Berechnungen mit unterschiedlichen Modellansätzen zeigen, dass die Duale Einkommensteuer zu einer Reduzierung der effektiven Durchschnittssteuerbelastungen um rund sieben Prozentpunkte führen würde. Die steuerliche Attraktivität des Standorts Deutschlands verbessert sich demnach aus Sicht US-amerikanischer (und anderer ausländischer) Investoren erheblich (Ziffern 98 f.).

Die **Kapitalkosten** erlauben Aussagen über die Finanzierungsneutralität und Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung. Sie sind zugleich Indikatoren für die Wettbewerbsfähigkeit der an einem Standort tätigen Unternehmen und für die Investitionswirkungen eines Steuersystems. Je niedriger die Kapitalkosten, desto höher sind die Wettbewerbsfähigkeit der betroffenen Unternehmen und das Investitionsvolumen. Mikroökonometrische Schätzungen deuten auf eine vergleichsweise hohe Reagibilität der Investitionen auf steuerlich bedingte Änderungen der Kapitalkosten hin.[31)] Die Duale Einkommensteuer reduziert die Kapitalkosten erheblich und vereinheitlicht sie für unterschiedliche Finanzierungswege und Rechtsformen (Ziffern 94 ff.).

An Stelle der Kapitalkosten könnten auch die effektiven Grenzsteuersätze zur Beurteilung der Entscheidungsneutralität und der steuerlichen Wirkungen auf zusätzliche Investitionen herangezogen werden. Da der Informationsgehalt der beiden Kennziffern Kapitalkosten und effektive Grenzsteuersätze im Wesentlichen übereinstimmt, werden hier nur die Kapitalkosten betrachtet.

91. Die durch eine Senkung der Kapitalkosten und der effektiven Durchschnittssteuersätze erreichte Verbesserung der steuerlichen Standort- und Investitionsbedingungen geht mit Aufkommensverlusten aus der Besteuerung von Unternehmen einher. Die politische Durchsetzbarkeit von Steuerreformen hängt wesentlich von der Höhe dieser **Aufkommenseffekte** ab. Diese werden von den Reaktionen der Unternehmen auf die veränderte Besteuerung beeinflusst. Das hat nicht zuletzt der Einbruch bei den Einnahmen aus der Körperschaftsteuer in den Jahren 2001 und 2002 nach In-

30) Devereux und Griffith (1998), 363.

31) Harhoff und Ramb (2001), 66 f. sowie Chirinko und von Kalkreuth (2002), 28 ff. ermitteln eine Elastizität der Investitionen in Bezug auf die Kapitalnutzungskosten von etwa -0,5. Eine Reduzierung der Kapitalnutzungskosten um 10 vH würde demnach zu einer Ausweitung des Investitionsvolumens von 5 vH führen.

krafttreten des Steuersenkungsgesetzes 2001 gezeigt. Die zu erwartenden Steuermindereinnahmen der Dualen Einkommensteuer in Form reiner **Tarif- und Systemeffekte** liegen unter plausiblen Annahmen bei rund 22 Mrd Euro (Ziffern 106 ff.). Steuermehreinnahmen aus einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch den Abbau von Steuervergünstigungen wurden dabei nicht gegengerechnet. Die Stiftung Marktwirtschaft hat für ihr Konzept tarif- und systembedingte Steuermindereinnahmen von 15,7 Mrd Euro angegeben – allerdings bei einem Unternehmensteuersatz von 30 vH. Bei einem mit der hier vorgeschlagenen Dualen Einkommensteuer vergleichbaren Steuersatz von 25 vH ergeben sich für beide Steuerreformkonzepte – Duale Einkommensteuer und Einheitliche Unternehmensteuer – ähnliche Steuerausfälle. Auch bei der Dualen Einkommensteuer würden die Steuermindereinnahmen wesentlich geringer ausfallen, wenn die Bemessungsgrundlage ausgedehnt werden würde oder wenn der Steuersatz auf Kapitaleinkommen höher als 25 vH läge. Allerdings wäre letzteres mit Einbußen beim Ziel einer Verbesserung der Standortattraktivität verbunden. Eine Begrenzung der Aufkommenseinbußen wäre auch möglich, wenn die Kapitaleinkommen nicht – wie hier vorgeschlagen – über eine zusätzliche Proportionalzone in den progressiven Tarif eingearbeitet, sondern durchgängig mit 25 vH besteuert werden würden. Dies könnte dann allerdings dazu führen, dass sich Kapitaleigner gegenüber dem Status quo steuerlich schlechter stellen.

Eine Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer kann zu einer vertikalen Verschiebung der den einzelnen Ebenen von Gebietskörperschaften zufließenden Steuereinnahmen führen. Dem müsste durch eine veränderte Aufteilung des Umsatzsteueraufkommens auf Bund, Länder und Gemeinden Rechnung getragen werden.

92. Bei den ermittelten Aufkommenseffekten ist nicht berücksichtigt, dass es über die verbesserten Investitionsbedingungen und die höhere Beschäftigung in gewissem Umfang auch zu einem Anstieg des Steueraufkommens und damit zu einer teilweisen Selbstfinanzierung kommen dürfte. Die verbleibenden Steuermindereinnahmen müssen dann entweder über Ausgabenkürzungen, Erhöhungen anderer Steuern oder über eine erhöhte Nettokreditaufnahme gegenfinanziert werden. Die gesamtwirtschaftlichen Wirkungen einer Steuerreform auf Investitionen, Beschäftigung und Wachstum hängen deshalb von den kombinierten Effekten der reduzierten Unternehmensteuern und den Gegenfinanzierungsmaßnahmen ab. Diese lassen sich sinnvoll nur im Rahmen eines vollständig spezifizierten gesamtwirtschaftlichen Modells ermitteln. Berechnungen im Rahmen eines **dynamischen numerischen Gleichgewichtsmodells** legen die Schlussfolgerung nahe, dass von der Einführung einer Dualen Einkommensteuer längerfristig quantitativ bedeutsame positive Auswirkungen auf die Investitionstätigkeit, die Beschäftigung und das Bruttoinlandsprodukt ausgehen (Ziffern 113 ff.).

93. Den Berechnungen von Kapitalkosten und effektiven Steuersätzen, von Aufkommenseffekten und von gesamtwirtschaftlichen Wirkungen von Steuerreformen liegen unterschiedliche Modelle und Datensätze zugrunde, die jeweils Einblicke in spezielle Auswirkungen der Dualen Einkommensteuer vermitteln. Zusammen genommen erlauben sie eine umfassende Einschätzung der Auswirkungen von Steuerreformen.

1. Kapitalkosten und effektive Durchschnittssteuerbelastungen

Standortattraktivität

94. In die Berechnungen zu den Kapitalkosten und den effektiven Steuersätzen werden bei Outbound-Investitionen neben den schon in früheren Jahresgutachten untersuchten Ländern Deutschland, Frankreich, dem Vereinigten Königreich, Irland, Italien, Niederlande und Schweden[32)] fünf weitere europäische Länder einbezogen (Finnland, Polen, Slowakische Republik, Österreich, Ungarn). Diese Auswahl orientiert sich an der wirtschaftlichen Bedeutung der Länder, der geografischen Nähe zu Deutschland und den aktuellen Systemen der Kapitaleinkommensbesteuerung. Bei der Analyse von Inbound-Investitionen werden als Sitz der ausländischen Mutterkapitalgesellschaft auch die Vereinigten Staaten einbezogen.

Die Standortentscheidungen von Unternehmen hängen von den effektiven Durchschnittssteuerbelastungen der unternehmerischen Gewinne ab. Dabei kommt es vor allem auf die Gewinnbelastung von Kapitalgesellschaften an, da Auslandsinvestitionen überwiegend über Kapitalgesellschaften erfolgen. Betrachtet wird zunächst nur die Unternehmensebene. Dies ist bei Publikumsgesellschaften gerechtfertigt, da hier der für die Investitionsentscheidung relevante marginale Kapitalgeber regelmäßig nicht bekannt ist. Tabelle 6 illustriert mit den tariflichen Gewinnsteuersätzen und den effektiven Durchschnittssteuerbelastungen die steuerliche Ausgangssituation **bei nationaler Geschäftstätigkeit** im Jahr 2005. Die effektiven Durchschnittssteuersätze wurden für Kapitalgesellschaften ermittelt, die zu gleichen Anteilen in fünf Wirtschaftsgüter investieren (ent-

Tabelle 6

Tarifliche Gewinnsteuersätze und effektive Durchschnittssteuerbelastungen von Kapitalgesellschaften bei nationaler Geschäftstätigkeit
- Unternehmensebene -

vH

Sitz der Kapitalgesellschaft	Tarifbelastung Rechtsstand 2005	Effektive Durchschnitts-steuerbelastung
Deutschland		
Rechtsstand 2005	**39,35**	**36,80**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**25,00**	**23,10**
Finnland	26,00	25,10
Frankreich	34,93	35,70
Irland	12,50	15,00
Italien	37,25	32,90
Niederlande	31,50	29,20
Österreich	25,00	23,60
Polen	19,00	17,40
Schweden	28,00	25,40
Slowakei	19,00	17,20
Ungarn	17,71	18,10
Vereinigtes Königreich	30,00	29,50

32) JG 2001/02 Ziffern 527 ff.; JG 2003/04 Ziffern 518 ff.

geltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter, Gebäude, Maschinen, Finanzanlagen und Vorräte); die Finanzierung erfolgt je zu einem Drittel über einbehaltene Gewinne, Zufuhr von Eigenkapital und Aufnahme von Fremdkapital. Die Ausgangsdaten für die Berechnungen sind im Anhang angegeben.

95. Deutschland weist wie in den Vorjahren[33)] auch im Jahr 2005 die höchsten Tarifbelastungen und die höchsten effektiven Durchschnittssteuersätze auf. Ein erhebliches Belastungsgefälle besteht insbesondere zu Irland, den neuen EU-Mitgliedsländern, aber auch zu den nordischen Staaten Finnland und Schweden. Diese Belastungsunterschiede sind im Jahr 2005 gegenüber den Vorjahren in einigen Fällen noch größer geworden, da Finnland, die Niederlande und Österreich in diesem Jahr und Italien, Polen und die Slowakei im Jahr zuvor die Unternehmensteuersätze zum Teil massiv gesenkt haben. Von solchen Steuersatzunterschieden gehen erhebliche Anreize aus zu einer zwischenstaatlichen Gewinnverlagerung durch Verrechnungspreise und Finanzierungsgestaltungen oder zu einer Verlagerung der Investitionstätigkeit ins niedriger besteuernde Ausland. Die letzte Spalte in Tabelle 6 illustriert, dass diese Anreize beim Übergang zu der hier vorgeschlagenen Dualen Einkommensteuer entweder ganz beseitigt oder doch erheblich reduziert würden.

Outbound-Investitionen

96. Für eine genauere Analyse der steuerlichen Standortattraktivität eines Landes sind explizit **grenzüberschreitende Investitionen** zu berücksichtigen. Betrachtet wird dazu zunächst eine in Deutschland ansässige Mutterkapitalgesellschaft, die zu 100 vH an einer Tochterkapitalgesellschaft beteiligt ist. Sitz oder Geschäftsleitung der Tochterkapitalgesellschaft kann entweder im Ausland oder im Inland sein. Ein Vergleich der Steuerbelastung von über eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft vorgenommenen Investitionen (**Outbound-Investitionen**) mit einer inländischen Investition gibt dann Aufschluss über die Standortattraktivität aus Sicht inländischer Investoren.

Die Tochtergesellschaft finanziert sich zu jeweils gleichen Anteilen über einbehaltene Gewinne, sowie konzernintern über eine Kapitalerhöhung und ein Darlehen von der Muttergesellschaft. Im Gegenzug fließen Dividenden und Zinsen von der Tochter- an die Muttergesellschaft. Die Muttergesellschaft refinanziert sich ihrerseits gleich gewichtet über Beteiligungsfinanzierung, Selbstfinanzierung und Fremdkapitalaufnahme. Bei Inlandsinvestitionen über eine Tochtergesellschaft wird von einer ertragsteuerlichen Organschaft ausgegangen.

97. Tabelle 7 gibt die effektiven Durchschnittssteuerbelastungen für Outbound-Investitionen an alternativen Standorten bei Rechtsstand des Jahres 2005 und bei Einführung der Dualen Einkommensteuer in Form eines Standort-Rankings an. Die Berechnungen berücksichtigen die jeweils relevanten Vorschriften des ausländischen und inländischen Steuerrechts einschließlich der Doppelbesteuerungsabkommen. Bei Berücksichtigung steueroptimaler Finanzierungsentscheidungen bleiben die Rangfolgen der Investitionsstandorte gegenüber einer gleichen Gewichtung der Finanzierungswege im Wesentlichen unverändert.

[33)] JG 2005/06 Ziffer 394.

Beim gegenwärtigen Rechtsstand ist es vorteilhaft, Investitionen über eine in einem europäischen Land – außer Frankreich – ansässige Tochterkapitalgesellschaft und nicht im Inland vorzunehmen. Durch eine Senkung der Tarifbelastung von Kapitalgesellschaften auf 25 vH im Rahmen der Dualen Einkommensteuer würde Deutschland unter den hier betrachteten Ländern hingegen zum **fünftbesten Investitionsstandort**. Im Vergleich zur Inlandsinvestition käme es bei Outbound-Investitionen lediglich in Irland, der Slowakei, Polen und Ungarn zu geringeren Steuerbelastungen. Da aber auch in diesen Fällen die Belastungsdifferenzen zu einer Inlandsinvestition merklich abnehmen, reduziert sich der steuerliche Anreiz erheblich, Investitionen in diese Länder zu verlagern.

Tabelle 7

Steuerliches Standort-Ranking für Investitionen deutscher Kapitalgesellschaften im Inland und Ausland (Outbound-Investitionen)

Sitz der Tochterkapitalgesellschaft effektive Durchschnittssteuerbelastung in vH					
Rechtsstand 2005			**Duale Einkommensteuer**		
1.	Irland	17,1	1.	Irland	15,9
2.	Slowakei	19,2	2.	Slowakei	18,1
3.	Polen	19,5	3.	Polen	18,3
4.	Ungarn	20,2	4.	Ungarn	19,0
5.	Österreich	25,5	**5.**	**Deutschland**	**23,1**
6.	Finnland	27,1	6.	Österreich	24,4
7.	Schweden	27,3	7.	Finnland	26,0
8.	Niederlande	31,0	8.	Schweden	26,3
9.	Vereinigtes Königreich	31,4	9.	Niederlande	30,0
10.	Italien	34,7	10.	Vereinigtes Königreich	30,3
11.	**Deutschland**	**36,8**	11.	Italien	33,6
12.	Frankreich	37,4	12.	Frankreich	36,4
13.	Vereinigte Staaten	44,1	13.	Vereinigte Staaten	43,1

Inbound-Investitionen

98. Die Duale Einkommensteuer würde die steuerliche Attraktivität des Standorts Deutschland auch für im Ausland ansässige Kapitalgeber wesentlich erhöhen. Zur Illustration wird eine in unterschiedlichen Ländern ansässige Mutterkapitalgesellschaft betrachtet, die Investitionen über Tochterkapitalgesellschaften tätigt, die ihrerseits in unterschiedlichen Ländern ansässig sind. Unterstellt wird wiederum, dass sich Mutter- und Tochtergesellschaft jeweils zu gleichen Anteilen über die drei Finanzierungswege finanzieren.

Eine Reduzierung der Tarifbelastung von Kapitalgesellschaften in Deutschland schlägt unmittelbar auf die effektive Durchschnittssteuerbelastung von im Ausland ansässigen Mutterkapitalgesellschaften durch, wenn das Ausland die in Deutschland erzielten Gewinne von der Besteuerung freistellt. Aber auch wenn das Ausland die Anrechnungsmethode anwendet, kommt es zu einer Verminderung der effektiven Steuerbelastung, da die Anrechnungsüberhänge, die sich wegen der ak-

tuell hohen Tarifbelastung in Deutschland ergeben, beim Übergang zur Dualen Einkommensteuer entweder abnehmen oder ganz beseitigt werden.

99. Die Tabelle 8 zeigt, dass Deutschland gegenwärtig für in europäischen Ländern ansässige Investoren unter steuerlichen Gesichtspunkten der unattraktivste Unternehmensstandort in Europa ist. Aus Sicht einer US-amerikanischen Mutterkapitalgesellschaft liegt Deutschland in Europa auf dem vorletzten Platz vor Frankreich. Durch den Übergang zur Dualen Einkommensteuer würde sich die Standortattraktivität Deutschlands erheblich verbessern. Für in Frankreich, Österreich, Polen und Ungarn ansässige Muttergesellschaften wäre Deutschland nach Irland, Polen, der Slowakei und Ungarn der **fünftbeste** Investitionsstandort. Für britische und US-amerikanische Unternehmen würde Deutschland sogar zum **dritt-** beziehungsweise **viertbesten** Standort für Investitionen über Tochterkapitalgesellschaften werden. Gleichzeitig würden die Anreize erhöht, die deutsche Tochtergesellschaft mit Eigenkapital zu finanzieren.

Entscheidungsneutralität und Wettbewerbsfähigkeit

100. Tabelle 9 zeigt, dass die geltende Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung zu vielfältigen Verzerrungen bei den Finanzierungsentscheidungen, den Investitionsentscheidungen und der Rechtsformwahl führt. Ausgewiesen sind die Kapitalkosten und die effektiven Durchschnittssteuerbelastungen jeweils für Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen, die in fünf unterschiedliche Wirtschaftsgüter investieren und dazu entweder die Selbstfinanzierung, die Beteiligungsfinanzierung oder die Fremdfinanzierung wählen. Für einen sinnvollen Vergleich zwischen

Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften muss bei letzteren die Ebene der Kapitalgeber einbezogen werden. Bei natürlichen Personen wird generell vom Spitzensteuersatz der Einkommensteuer ausgegangen. Bei typischen mittelständischen Unternehmen spielt die Veräußerung von Unternehmensanteilen keine große Rolle. Den Berechnungen in Tabelle 10 liegt deshalb die Annahme zugrunde, dass es nicht zum Verkauf von Unternehmensanteilen kommt.

101. Die **Kapitalkosten** ermöglichen zum einen Aussagen über das Ausmaß steuerlich bedingter Verzerrungen unternehmerischer Entscheidungen. Die Kapitalkosten sind definiert als diejenige *reale* Rendite vor Steuern, die eine *zusätzliche* Investition mindestens abwerfen muss, damit sie – verglichen mit einer Alternativanlage etwa in festverzinsliche Wertpapiere – vorteilhaft ist.[34)] Gäbe es keine Steuern, entsprächen die Kapitalkosten gerade den Kapitalmarktzinsen. Unsere Berechnungen gehen von einem exogen gegebenen Kapitalmarktzins von 6 % und einer Inflationsrate von 1,92 vH aus. Der reale Kapitalmarktzins beläuft sich dann auf 4 %.[35)] Liegen die realen Kapitalkosten einer Investition in ein bestimmtes Wirtschaftsgut unter dieser Alternativrendite, weist dies auf eine steuerliche Bevorzugung dieser Investition hin, die entweder von der Gewinnermittlung oder von einem geringeren Steuersatz ausgehen kann. Zum anderen determinieren die Kapitalkosten die langfristige Preisuntergrenze, bei deren Überschreiten ein Unternehmen aus dem Markt gedrängt wird. Sie sind demnach auch ein Indikator für die Wettbewerbsfähigkeit von Un-

---

34) JG 2001/02 Kasten 7.

35) Es gilt $(1 + i) = (1 + r) * (1 + \pi)$, wobei i den nominalen, r den realen Kapitalmarktzins und π die Inflationsrate bezeichnen.

ternehmen, die an verschiedenen Standorten ansässig sind und etwa über Exportgeschäfte auf gleichen Märkten konkurrieren.

Tabelle 8

Steuerliches Standort-Ranking für Investitionen ausländischer Kapitalgesellschaften in unterschiedlichen Ländern (Inbound-Investitionen)

Sitz der Mutterkapitalgesellschaft	Sitz der Tochterkapitalgesellschaft effektive Durchschnittssteuerbelastung in vH			
Frankreich	1. Irland	16,3	8. Schweden	26,6
	2. Slowakei	18,5	9. Niederlande	30,3
	3. Polen	18,7	10. Vereinigtes Königreich	30,6
	4. Ungarn	19,4	11. Italien	33,9
	5. Deutschland (DIT)	**24,3**	12. Frankreich	35,7
	6. Österreich	24,8	13. **Deutschland (2005)**	**37,7**
	7. Finnland	26,3	14. Vereinigte Staaten	43,4
Österreich	1. Irland	15,0	8. Schweden	25,4
	2. Slowakei	17,2	9. Niederlande	29,2
	3. Polen	17,4	10. Vereinigtes Königreich	29,5
	4. Ungarn	18,1	11. Italien	32,9
	5. Deutschland (DIT)	**23,1**	12. Frankreich	35,7
	6. Österreich	23,6	13. **Deutschland (2005)**	**36,8**
	7. Finnland	25,1	14. Vereinigte Staaten	42,5
Polen	1. Slowakei	17,2	8. Schweden	25,4
	2. Polen	17,4	9. Niederlande	29,2
	3. Ungarn	19,4	10. Vereinigtes Königreich	29,5
	4. Irland	19,6	11. Italien	32,9
	5. Deutschland (DIT)	**23,1**	12. Frankreich	35,7
	6. Österreich	23,6	13. **Deutschland (2005)**	**36,8**
	7. Finnland	25,1	14. Vereinigte Staaten	42,5
Ungarn	1. Irland	15,2	8. Schweden	25,6
	2. Slowakei	17,4	9. Niederlande	29,4
	3. Polen	17,6	10. Vereinigtes Königreich	29,7
	4. Ungarn	18,1	11. Italien	33,1
	5. Deutschland (DIT)	**23,3**	12. Frankreich	35,9
	6. Österreich	23,8	13. **Deutschland (2005)**	**37,0**
	7. Finnland	25,3	14. Vereinigte Staaten	42,7
Vereinigtes Königreich	1. Slowakei	27,0	8. Ungarn	29,0
	2. Polen	27,3	9. Niederlande	29,2
	3. Deutschland (DIT)	**27,6**	10. Vereinigtes Königreich	29,5
	4. Schweden	27,8	11. Italien	32,9
	5. Österreich	28,0	12. Frankreich	35,7
	6. Irland	28,2	13. **Deutschland (2005)**	**36,8**
	7. Finnland	28,6	14. Vereinigte Staaten	40,0
Vereinigte Staaten	1. Slowakei	36,7	8. Irland	37,7
	2. Italien	36,8	9. Finnland	38,0
	3. Polen	36,9	10. Ungarn	38,3
	4. Deutschland (DIT)	**37,1**	11. Vereinigtes Königreich	38,8
	5. Schweden	37,3	**12. Deutschland (2005)**	**39,4**
	6. Niederlande	37,4	13. Vereinigte Staaten	40,0
	7. Österreich	37,5	14. Frankreich	40,5

Tabelle 9

Kapitalkosten und effektive Durchschnittssteuersätze in Deutschland

vH

	Jahre	Kapitalgesellschaft (Kapitalgeber[1])			Personenunternehmen[1]		
		Selbst-	Beteiligungs-	Fremd-	Selbst-	Beteiligungs-	Fremd-
		finanzierung			finanzierung		
Immaterielle Wirtschaftsgüter							
Kapitalkosten	Stand 2005[2]	2,40	3,94	3,52	2,74	2,74	2,63
	DIT	**3,26**	**3,26**	**3,26**	**3,26**	**3,26**	**3,26**
Effektiver Durchschnitts- steuersatz	Stand 2005[2]	37,38	41,10	40,07	32,45	32,45	32,15
	DIT	**32,22**	**32,22**	**32,22**	**32,70**	**32,70**	**32,70**
Gebäude							
Kapitalkosten	Stand 2005[2]	2,96	4,50	4,07	3,35	3,35	3,24
	DIT	**3,84**	**3,84**	**3,84**	**3,84**	**3,84**	**3,84**
Effektiver Durchschnitts- steuersatz	Stand 2005[2]	38,72	42,46	41,42	34,13	34,13	33,83
	DIT	**33,89**	**33,89**	**33,89**	**34,35**	**34,35**	**34,12**
Maschinen							
Kapitalkosten	Stand 2005[2]	2,78	4,32	3,89	3,24	3,24	3,13
	DIT	**3,52**	**3,52**	**3,52**	**3,52**	**3,52**	**3,52**
Effektiver Durchschnitts- steuersatz	Stand 2005[2]	38,29	42,01	40,98	33,83	33,83	33,52
	DIT	**32,96**	**32,96**	**32,96**	**33,43**	**33,43**	**33,43**
Finanzanlagen							
Kapitalkosten	Stand 2005[2]	3,52	5,06	4,63	4,22	4,22	4,11
	DIT	**4,00**	**4,00**	**4,00**	**4,00**	**4,00**	**4,00**
Effektiver Durchschnitts- steuersatz	Stand 2005[2]	40,08	43,81	42,77	36,54	36,54	36,24
	DIT	**34,35**	**34,35**	**34,35**	**34,80**	**34,80**	**34,80**
Vorräte							
Kapitalkosten	Stand 2005[2]	2,30	3,84	3,41	2,60	2,60	2,49
	DIT	**3,38**	**3,38**	**3,38**	**3,38**	**3,38**	**3,38**
Effektiver Durchschnitts- steuersatz	Stand 2005[2]	37,12	40,85	39,82	32,07	32,07	31,76
	DIT	**32,56**	**32,56**	**32,56**	**33,03**	**33,03**	**33,03**
Alle Wirtschaftsgüter							
Kapitalkosten	Stand 2005[2]	2,79	4,33	3,90	3,23	3,23	3,12
	DIT	**3,60**	**3,60**	**3,60**	**3,60**	**3,60**	**3,60**
Effektiver Durchschnitts- steuersatz	Stand 2005[2]	38,32	42,05	40,46	33,80	33,80	33,50
	DIT	**33,19**	**33,19**	**33,19**	**33,66**	**33,66**	**33,66**

1) Kapitalgeber und Personenunternehmen unterliegen dem Spitzensteuersatz. - 2) Rechtsstand 2005.

102. Die Berechnungen der Kapitalkosten zeigen für das im Jahr 2005 geltende Steuerrecht, dass bei Kapitalgesellschaften die Selbstfinanzierung von Investitionen steuerlich günstiger ist als die Fremdfinanzierung und die Beteiligungsfinanzierung. Daraus kann auf eine steuerliche Benachteiligung neu gegründeter, dynamischer Unternehmen geschlossen werden, die noch nicht auf Gewinnrücklagen zur Investitionsfinanzierung zurückgreifen können. Benachteiligt sind auch mittelständische Kapitalgesellschaften, sofern sie bei der Aufnahme von Fremdkapital Beschränkungen unterliegen und deshalb auf die Zufuhr von Beteiligungskapital angewiesen sind.

Bei Personenunternehmen ist die Fremdfinanzierung steuerlich günstiger als die Eigenfinanzierung. Auch bestehen bei Fremd- und Beteiligungsfinanzierung steuerliche Vorteile gegenüber Kapitalgesellschaften, die ihrerseits jedoch Vorteile bei der Selbstfinanzierung aufweisen. Bei homogenen Produkten können Unternehmen mit geringeren Kapitalkosten über niedrigere Preise Unternehmen vom Markt verdrängen, die sich höheren Kapitalkosten gegenübersehen. Unterschiedliche Kapitalkosten führen also zu Wettbewerbsverzerrungen und einer Fehlallokation.

Die **effektive Durchschnittssteuerbelastung** liegt im geltenden Recht bei Kapitalgesellschaften, gemittelt über die Wirtschaftsgüter und die Finanzierungswege, um fast sieben Prozentpunkte über derjenigen von Personenunternehmen.

Ökonomisch ergibt die unterschiedliche steuerliche Belastung der Finanzierungswege und der Rechtsformen keinen Sinn. Sie führt nicht nur zu Fehlallokationen beim Kapitaleinsatz, sie eröffnet auch zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten und trägt so zur Komplizierung des Steuersystems bei.

103. Die **Duale Einkommensteuer** würde für zusätzliche Investitionen die steuerlichen Verzerrungen bei den Finanzierungsentscheidungen über die Rechtsformen hinweg beseitigen. Gleichzeitig kommt es zu einer Angleichung der steuerlichen Wettbewerbsverhältnisse. Für jedes einzelne Wirtschaftsgut stimmen die Kapitalkosten rechtsformübergreifend überein. Zwar bleibt es wegen der unterschiedlichen Abschreibungsbedingungen bei unterschiedlichen Kapitalkosten für die einzelnen Wirtschaftsgüter; allerdings werden diese Unterschiede stark reduziert. Zu keiner vollständigen Vereinheitlichung, aber einer starken Annäherung kommt es zwischen den Rechtsformen bei den effektiven Durchschnittssteuerbelastungen. Der Belastungsnachteil von Kapitalgesellschaften von durchschnittlich rund sieben Prozentpunkten im geltenden Recht kehrt sich unter der Dualen Einkommensteuer in einen leichten Belastungsvorteil von etwa einem halben Prozentpunkt um.

Wettbewerbsfähigkeit mittelständisch strukturierter Unternehmen

104. Modellrechnungen für repräsentative Musterunternehmen liefern detaillierte Einsichten in die steuerliche Wettbewerbssituation mittelständisch strukturierter Unternehmen. Mit dem *European Tax Analyzer* wurde für ein mittelständisch strukturiertes Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes untersucht, welche Konsequenzen die vorgeschlagene Duale Einkommensteuer für die effektive Steuerbelastung in Deutschland sowie die Belastungsdifferenzen im Vergleich zu den elf anderen Staaten hat. Dabei wurde stets unterstellt, dass die Unternehmen sowie ihre Anteilseigner im selben Land ansässig sind. Diese Steuerbelastungsanalyse wurde getrennt für die Ebene des Unternehmens und für die Gesamtebene unter Einbezug der Anteilseigner des Unternehmens durchgeführt. Für die Betrachtung der Gesamtebene wurde in den Vergleich für die Verhältnisse in Deutschland neben einer Kapitalgesellschaft eine insoweit identische Personengesellschaft einbezogen.

Tabelle 10 zeigt für die **Unternehmensebene** die effektiven Steuerbelastungen in den zwölf Vergleichsländern. Das Musterunternehmen des Verarbeitenden Gewerbes firmiert hierbei in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft. Deutschland nimmt unter Anwendung der Rechtslage des Jahres 2005 den elften, das heißt den vorletzten Rang ein, nur Frankreich weist eine noch höhere

Effektivbelastung auf. Erheblich besser – nämlich auf dem fünften Rang mit einer um 36 vH reduzierten effektiven Steuerbelastung – positioniert sich Deutschland dagegen unter dem Konzept der Dualen Einkommensteuer.

Tabelle 10

Effektive Unternehmensteuerbelastungen im internationalen Vergleich: Kapitalgesellschaft, Zeitraum zehn Jahre

Sitz der Kapitalgesellschaft	Unternehmensteuerbelastung		
	Euro	Rechtsstand 2005	Duale Einkommensteuer (DIT)
		Rang	
Deutschland			
Rechtsstand 2005	**1 837 550**	**11**	**.**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**1 171 456**	**.**	**5**
Finnland	1 246 925	5	6
Frankreich	2 306 050	12	12
Irland	660 223	1	1
Italien	1 737 907	10	11
Niederlande	1 429 062	8	9
Österreich	1 723 723	9	10
Polen	928 403	3	3
Schweden	1 294 971	6	7
Slowakei	895 473	2	2
Ungarn	1 417 023	7	8
Vereinigtes Königreich	1 150 090	4	4

Tabelle 11 zeigt die **Gesamtsteuerbelastungen** für dieses Musterunternehmen unter Einbezug der Anteilseigner. Gegenüber der ausschließlichen Betrachtung der Unternehmensebene kommt es zu deutlichen Rangfolgeverschiebungen zwischen den Ländern. So verschlechtert sich Irland, das auf Unternehmensebene die geringste Belastung aufweist, auf den achten Rang. Die höchste Steuerbelastung stellt sich nach wie vor in Frankreich ein. Für Deutschland ergibt sich folgendes Bild: Nach der Rechtslage des Jahres 2005 verbessert sich die **Kapitalgesellschaft** auf der Gesamtebene im Vergleich zur Unternehmensebene um drei Positionen. Bei der vorgeschlagenen Dualen Einkommensteuer würde Deutschland nach der Slowakei und Polen die drittniedrigste Steuerbelastung aller untersuchten Länder aufweisen. Dies gilt jeweils bei Vernachlässigung der Personengesellschaft. Für eine **Personengesellschaft** ergibt sich nach der Rechtslage des Jahres 2005 eine noch etwas geringere Gesamtbelastung als für die Kapitalgesellschaft. Unter der Dualen Einkommensteuer sinkt die Gesamtbelastung um etwa 34 vH, womit die deutsche Personengesellschaft im Ländervergleich hinter der Slowakei den zweiten Rang einnimmt. Festzuhalten ist, dass deutsche, mittelständisch strukturierte Unternehmen mit Blick auf die Steuerbelastung der hierfür relevanten Gesamtebene im internationalen Vergleich bereits nach geltendem Recht eine Mittelposition einnehmen. Die vorgeschlagene Duale Einkommensteuer würde die Belastungssituation nachhaltig verbessern; im Vergleich der zwölf betrachteten Länder rangieren Kapitalgesellschaften an vierter und Personengesellschaften an zweiter Position.

Tabelle 11

Effektive Gesamtsteuerbelastungen im internationalen Vergleich: Ausgangsfall, Zeitraum zehn Jahre

Sitz der Gesellschaft	Gesamtsteuerbelastung		
	Euro	Rechtsstand 2005	Duale Einkommensteuer (DIT)
		Rang	
Deutschland			
Rechtsstand 2005			
Kapitalgesellschaft	2 553 348	9	.
Personengesellschaft	2 500 817	7	.
Duale Einkommensteuer (DIT)			
Kapitalgesellschaft	2 112 634	.	4
Personengesellschaft	1 642 436	.	2
Finnland	2 281 987	3	5
Frankreich	3 077 946	13	13
Irland	2 531 097	8	9
Italien	2 359 143	5	7
Niederlande	2 383 098	6	8
Österreich	2 604 987	11	11
Polen	1 689 003	2	3
Schweden	3 045 331	12	12
Slowakei	1 042 487	1	1
Ungarn	2 578 613	10	10
Vereinigtes Königreich	2 287 580	4	6

105. Die in den Tabellen 9, 10 und 11 dargestellten Ergebnisse belegen, dass die Duale Einkommensteuer die Ziele einer Unternehmensteuerreform – Verbesserung der Standortattraktivität und Wettbewerbsfähigkeit sowie Gewährleistung von Entscheidungsneutralität – weitestgehend erfüllt.

2. Aufkommenseffekte

106. Eine ermäßigte Besteuerung von Teilen des in Kapitalgesellschaften erzielten Gewinns mit dem Ziel einer Verbesserung der Standortattraktivität und die einheitliche Besteuerung sämtlicher als Kapitaleinkommen deklarierter Einkünfte mit dem ermäßigten Satz führen für sich genommen zu Steuerausfällen. Für die Implementierung von Steuerreformen, aber auch für die Vergleichbarkeit unterschiedlicher Steuerreformvorschläge ist eine Abschätzung der zu erwartenden **Aufkommenseffekte** erforderlich. Dabei ist es wenig sinnvoll, die ermittelten Aufkommenswirkungen gleich mit Mehreinahmen etwa aus Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zu verrechnen. Wenn die Liste der abzubauenden tatsächlichen oder vermeintlichen Steuervergünstigungen nur umfangreich genug angesetzt wird, lassen sich die saldierten Aufkommenseffekte immer entsprechend verringern. Für eine seriöse Einschätzung der Aufkommenseffekte eines bestimmten Reformkonzepts und ebenso für einen Vergleich unterschiedlicher Steuerreformvorschläge kommt es vielmehr auf die tariflichen oder systembedingten Steuerausfälle an, das heißt auf diejenigen Aufkommenswirkungen, die mit einem veränderten Tarifverlauf und den systemimmanenten Eigenschaften eines bestimmten Steuerreformkonzepts verbunden sind. Nur so wird der mit dem jeweiligen Konzept einhergehende Gegenfinanzierungsbedarf deutlich.

107. Eine Verbesserung der Standortattraktivität erfordert eine Senkung der Tarifbelastung für Kapitalgesellschaften. Zur Gewährleistung von Entscheidungs- und Wettbewerbsneutralität muss

die Steuerentlastung auch auf Personenunternehmen übertragen werden. Bezogen auf die reinen Tarif- und Systemeffekte sind **Steuerausfälle** demnach **unvermeidlich**, wenn die Ziele einer Unternehmensteuerreform erreicht werden sollen. Nur unter Berücksichtigung von Gegenfinanzierungsmaßnahmen kann eine Reform der Unternehmensbesteuerung **aufkommensneutral** sein.

108. Konkurrierende Steuerreformkonzepte lassen sich im Hinblick auf die induzierten Wirkungen sinnvoll nur bei in etwa identischen Aufkommenseffekten vergleichen. Ein bestimmtes Reformmodell ist ja nicht schon allein deshalb „besser", weil es geringere Aufkommensverluste mit sich bringt. Denn die Kehrseite der geringeren Steuermindereinnahmen besteht in einem geringeren Zielerreichungsgrad.

Für das von der **Stiftung Marktwirtschaft** vorgelegte Konzept zur Reform der Unternehmensbesteuerung wurden tarif- und systembedingte Aufkommenseinbußen von 15,7 Mrd Euro berechnet. Diesen Aufkommensberechnungen liegt ein einheitlicher Unternehmensteuersatz von **30 vH** zugrunde. Das hier vorgeschlagene Modell der **Dualen Einkommensteuer** kommt bei einem ermäßigten Steuersatz von **25 vH** zu Steuerausfällen von etwa 22 Mrd Euro. Bei einem Kapitaleinkommensteuersatz von 30 vH würden die aus einem Übergang zur Dualen Einkommensteuer resultierenden Aufkommensverluste in etwa den von der Stiftung Marktwirtschaft angegebenen Mindereinnahmen entsprechen. Dies bedeutet Folgendes. **Erstens**: Jedes Steuerreformkonzept, das die Ziele einer Unternehmensteuerreform erreichen will, ist mit tarif- und systembedingten Steuerausfällen verbunden. Eine Verbesserung der Standortattraktivität ist nicht zum Nulltarif zu haben. **Zweitens**: Bei vergleichbaren Steuersätzen für Kapitaleinkommen und für in Unternehmen verbleibende Einkommen führen die Einheitliche Unternehmensteuer der Stiftung Marktwirtschaft und die Duale Einkommensteuer von SVR/MPI/ZEW zu vergleichbaren Steuerausfällen. Die Entscheidung für oder gegen eines dieser Konzepte kann demnach nicht an der Höhe der Steuermindereinnahmen festgemacht werden. Ein Vergleich sollte folglich auf die unterschiedlichen systematischen Eigenschaften der beiden Konzepte abstellen, vor allem also auf die unterschiedliche Abgrenzung der ermäßigt zu besteuernden Einkommen – Kapitaleinkommen versus Unternehmenseinkommen –, die unterschiedliche Gewichtung der Ziele Finanzierungs- und Rechtsformneutralität und die Beibehaltung oder Aufgabe des Nebeneinanders von Transparenz- und Trennungsprinzip. Zu prüfen und zu ermitteln sind dann einerseits die Gestaltungsresistenz der jeweiligen Konzepte und ihre Auswirkungen auf Kapitalkosten, effektive Durchschnittssteuerbelastungen sowie auf Wachstum und Wohlstand. Dieser Vergleich sollte auf der Grundlage identischer Untersuchungsansätze vorgenommen werden. **Drittens:** Bei in etwa vergleichbaren Steuermindereinnahmen stimmt auch der Umfang der Gegenfinanzierungsmaßnahmen überein. Insofern können beide Konzepte völlig unabhängig von den konkreten Maßnahmen zur Gegenfinanzierung verglichen werden.

109. Für die Ermittlung der mit der hier vorgeschlagenen Dualen Einkommensteuer einhergehenden Aufkommenseffekte wurden die folgenden Steuerrechtsänderungen unterstellt:

- im Bereich der Kapitalgesellschaften
  - die Senkung der Tarifbelastung auf 25 vH, wobei der Solidaritätszuschlag und eine Belastung der Gewinne durch eine kommunale Besteuerung eingeschlossen sind;

–– die Freistellung von Ausschüttungen und Gewinnen aus der Veräußerung von in- und ausländischen Kapitalgesellschaftsanteilen in Höhe eines Verzinsungsfreibetrags;

–– die Besteuerung der über den Verzinsungsfreibetrag hinausgehenden Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften in Höhe von 25 vH;

- im Bereich der (bilanzierenden) Personenunternehmen
  –– die Besteuerung der Kapitalverzinsung mit (maximal) dem ermäßigten Steuersatz von 25 vH und die Besteuerung der darüber hinausgehenden Gewinne mit dem T 2005;

- die Besteuerung der Zinseinkommen mit einem Steuersatz von 25 vH.

Bei der Ermittlung der Aufkommenseffekte nicht berücksichtigt wurden folgende Änderungen im Bereich der Bemessungsgrundlage, obwohl sie steuersystematisch geboten wären:

- der Wegfall der Mindestbesteuerung nach § 10d Absatz 2 EStG;

- die Abschaffung des Abzugsverbots für Beteiligungsaufwendungen nach §§ 3c Absatz 2 EStG und 8b Absatz 5 KStG;

- die Abschaffung der 5-vH-Steuerpflicht auf Veräußerungsgewinne nach § 8b Absatz 3 KStG;

- der Wegfall des Sparerfreibetrags bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Absatz 4 EStG.

110. Bei der Berechnung der Aufkommenseffekte wurde technisch wie folgt vorgegangen:

- Eine wie auch immer geartete kommunale Steuer auf Gewinne oder Einkommen soll in den unterstellten Steuersätzen enthalten sein. Zur Ermittlung der Aufkommensausfälle durch eine Senkung der Tarifbelastung auf 25 vH wird von einer Abschaffung der Gewerbesteuer ausgegangen. Zu ähnlichen Ergebnissen würde man kommen, wenn bei Beibehaltung der Gewerbesteuer zu einer Anrechnung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer übergegangen würde. Der Unterschied bestünde im Wesentlichen in einer veränderten Aufkommensverteilung auf die Gebietskörperschaften.

- Der Körperschaftsteuersatz wird auf 23,70 vH gesenkt, so dass sich einschließlich Solidaritätszuschlag eine Tarifbelastung von 25 vH ergibt.

- Da Informationen über die Anschaffungskosten einer Beteiligung an Kapitalgesellschaften nicht zur Verfügung stehen, wird der Verzinsungsfreibetrag nicht wie eigentlich vorgeschlagen auf Ebene der Anteilseigner, sondern auf Ebene der Kapitalgesellschaft als Produkt von Rechnungszins und bilanziellem Eigenkapital ermittelt. Dies hat zur Konsequenz, dass Mehreinnah-

men aus der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen nicht berücksichtigt werden können.

- Die Gewinne von Personenunternehmen werden pauschal zu einem Drittel als Kapitalverzinsung angesetzt und ermäßigt besteuert.

- Mehr- oder Mindereinnahmen aus der Besteuerung grenzüberschreitender Ausschüttungen werden vernachlässigt, da dazu keine verwertbaren Informationen vorliegen.

111. Die Aufkommensausfälle durch die hier zu Rechenzwecken unterstellte Abschaffung der Gewerbesteuer wurden auf der Grundlage eines im Rahmen der Kommission zur Reform der Kommunalfinanzen entwickelten Berechnungsmodells ermittelt. Durch den Wegfall des Betriebsausgabenabzugs bei der Körperschaft- und Einkommensteuer und den Entfall der pauschalen Anrechnung nach § 35 EStG kommt es zu Mehreinnahmen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Die körperschaftsteuerpflichtigen Gewinne der Kapitalgesellschaften werden überschlägig aus der Höhe des berichtigten Körperschaftsteueraufkommens abgeleitet und mit 118,9 Mrd Euro angenommen. Die Höhe des Eigenkapitals wird auf Basis der Ergebnisse der Unternehmensbilanzstatistik der Deutschen Bundesbank ermittelt. Hochgerechnet beträgt die Gesamtbilanzsumme 2,8 Bill Euro.[36)] Bei einer Eigenkapitalquote von 22 vH im Jahr 2003 ergibt sich ein Eigenkapital von 601 Mrd Euro. Bei einem Verzinsungssatz von 6 % beträgt die ermäßigt zu besteuernde Kapitalverzinsung des bilanziellen Eigenkapitals dann 36,1 Mrd Euro, die bei Ausschüttung nicht weiter belastet wird. Die Ausschüttung des über die Kapitalverzinsung hinausgehenden Betrags wird mit 25 vH belastet. Das daraus resultierende Einkommensteueraufkommen hängt von Annahmen über das Ausschüttungsverhalten ab. Da eine vollständige Thesaurierung der über der Kapitalverzinsung liegenden Gewinne zwar in einzelnen Jahren, aber nicht auf Dauer unterstellt werden kann, wird hier von einer hälftigen Ausschüttung dieses Teils der Gewinne ausgegangen. Unter Berücksichtigung der Mindereinnahmen aus dem Wegfall des bisherigen Halbeinkünfteverfahrens führt dies zu den in der Tabelle 12 ausgewiesenen Mehreinnahmen.

Unterstellt man auch bei den Personenunternehmen (analog zu den Kapitalgesellschaften) eine Gewinnaufteilung in eine mit 25 vH ermäßigt zu besteuernde Kapitalverzinsung von einem Drittel der Gesamtgewinne und unterwirft die restlichen zwei Drittel dem T 2005, ergeben sich in diesem Bereich Steuerausfälle von etwa 9,2 Mrd Euro.

Die Aufkommenseffekte aus der proportionalen Besteuerung von Zinseinkommen mit 25 vH hängen vom durchschnittlichen Steuersatz auf Zinseinkommen im geltenden Recht ab. Vereinfachend wird angenommen, dass sich keine Mehr- oder Mindereinnahmen ergeben.

[36)] Deutsche Bundesbank (2005), 33 ff. Für das Jahr 2003 werden 2,045 Bill Euro ausgewiesen. Unter Berücksichtigung einer Erfassungsquote von etwa 75 vH ergibt sich bei Fortschreibung eine Bilanzsumme von rund 2,73 Bill Euro.

Tabelle 12

Aufkommenseffekte der Dualen Einkommensteuer im Vergleich zum Rechtsstand 2005 in Deutschland
- volle Jahreswirkung -

Maßnahme	Mio Euro
1. Abschaffung/Anrechnung der Gewerbesteuer	**-17 205**
2. Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 23,70 vH	**-1 630**
3. Besteuerung der Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften[1)]	**5 953**
4. Besteuerung der Kapitalverzinsung bei Personenunternehmen mit ermäßigtem Satz	**-9 200**
Insgesamt	**-22 082**

1) Unterstellt ist die hälftige Ausschüttung der die Kapitalverzinsung übersteigenden Gewinne.

Quelle: Eigene Schätzung auf Grundlage von Angaben des BMF

112. Die mit der Dualen Einkommensteuer verbundenen Steuerausfälle belaufen sich unter den gesetzten Annahmen bei der ersten vollen Jahreswirkung auf rund **22 Mrd Euro**. Dies gilt mit und ohne Berücksichtigung der angegebenen Ergänzungsmaßnahmen, da sich diese in etwa kompensieren. Wohl gemerkt: Dies sind die Mindereinnahmen, die sich isoliert aus dem Tarifverlauf und den Systemeigenschaften der Dualen Einkommensteuer **ohne Berücksichtigung von Gegenfinanzierungsmaßnahmen** durch Ausweitung der Bemessungsgrundlage ergeben. Nur diese Aufkommenseffekte liefern ein seriöses Bild über die zu erwartenden Mindereinnahmen.

113. Zu betonen ist, dass es sich um überschlägige, wenn auch plausible Berechnungen handelt. Kritisch ist unter anderem die Annahme über das Ausschüttungsverhalten; hier kann es in einzelnen Jahren zu Abweichungen nach oben oder unten kommen. Auch wurden einige Aufkommenseffekte vollständig vernachlässigt, weil die Datenlage keine zuverlässigen Aussagen ermöglicht. Dies gilt etwa für die aus einer konsequenten Veräußerungsgewinnbesteuerung – auch im Bereich Vermietung und Verpachtung – resultierenden Mehreinnahmen oder für Aufkommensverschiebungen zu Gunsten des deutschen Fiskus im Zusammenhang mit der Finanzierung von Inbound- und Outbound-Investitionen. Grundsätzlich denkbar ist, dass es durch Ausweitung der Eigenkapitalbasis zu einem höheren Anteil ermäßigt besteuerter Gewinne und somit zu höheren Steuerausfällen kommen könnte. Davon ist jedoch nicht auszugehen, weil sich Verlagerungen von Vermögensgegenständen in das Betriebsvermögen in der Regel entweder nicht lohnen oder unterbunden werden.

3. Gesamtwirtschaftliche Wirkungen

114. Eine Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer soll über verbesserte steuerliche Standortbedingungen und die Gewährleistung von Entscheidungsneutralität zu mehr Investitionen sowie einem effizienteren Kapitaleinsatz und darüber zu mehr Beschäftigung und mehr Wachstum beitragen. Diese gesamtwirtschaftlichen Effekte wurden bislang vernachlässigt. Zwar legen die Berechnungen zu den Kapitalkosten und den effektiven Steuersätzen die Schlussfolgerung nahe, dass sich die Investitionsbedingungen am Standort Deutschland mit einer Dualen Einkommensteuer wesentlich verbessern würden; sie erlauben aber

keine genaueren Aussagen über die Höhe der Investitionswirkungen und erst recht nicht über die Beschäftigungs- und Wachstumseffekte. Dazu sind gesamtwirtschaftliche Simulationsmodelle erforderlich, in denen die Investitions- und Finanzierungsentscheidungen der Unternehmen, die Konsum- und Sparentscheidungen der privaten Haushalte sowie die staatlichen Ausgaben- und Einnahmeentscheidungen abgebildet werden und sich endogen an Änderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen anpassen.

115. **Dynamische numerische Gleichgewichtsmodelle** stellen die methodisch adäquaten Modelle dar, um die Auswirkungen einer Reform der Kapitaleinkommensbesteuerung auf zentrale gesamtwirtschaftliche Größen wie das Bruttoinlandsprodukt und seine Verwendungs- und Entstehungsseite zu ermitteln. Diese Effekte werden auf der Grundlage des am ifo-Institut, München, entwickelten dynamischen Gleichgewichtsmodells *ifoMOD* berechnet. Das Modell stellt die am weitesten fortgeschrittene Version dieser Modellklasse dar.

Im Unternehmensbereich unterscheidet das Modell zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen, die der Körperschaftsteuer beziehungsweise der Einkommensteuer unterliegen. Investitionsentscheidungen werden aus der Maximierung der Marktwerte der Unternehmen bei Vorliegen von Anpassungskosten hergeleitet. Modelliert werden steuerlich beeinflusste endogene Finanzierungsentscheidungen und internationale Portfolioinvestitionen. Ein repräsentativer privater Haushalt trifft nutzenmaximierende Anlage-, Konsum- und Arbeitsangebotsentscheidungen über den Lebenszyklus. Der Staat erhebt Körperschaftsteuern, Einkommensteuern und Umsatzsteuern, mit denen Transfers finanziert werden. Das Modell wird durch Berücksichtigung von Marktgleichgewichtsbedingungen für nationale und internationale Transaktionen geschlossen. Unterstellt wird eine Wachstumsrate des Produktionspotentials von 1 vH.[37)] Die zur Kalibrierung des Ausgangsgleichgewichts erforderlichen Elastizitäten wurden der einschlägigen ökonometrischen Literatur entnommen.[38)] Simuliert wird dann der Übergang von dem im Jahr 2004 geltenden Steuersystem zu der hier vorgeschlagenen Dualen Einkommensteuer. Im Hinblick auf die Gegenfinanzierung der mit der Reform einhergehenden Mindereinnahmen wird angenommen, dass der reguläre Umsatzsteuersatz um zwei Prozentpunkte erhöht wird und die restliche Finanzierung über den Abbau von Transfers erfolgt.

116. Auch wenn numerische Gleichgewichtsmodelle zwangsläufig hoch stilisiert sind, vermitteln sie doch einen Eindruck von den zu erwartenden Größenordnungen der Auswirkungen von Steuerreformen. Es zeigt sich, dass die Einführung der vorgeschlagenen Dualen Einkommensteuer langfristig positive Effekte auf das Bruttoinlandsprodukt, den Kapitalstock, das Arbeitsangebot, die Bruttolöhne und die verfügbaren Einkommen, den inländischen Konsum und die Wohlfahrt hat (Tabelle 13). Gegenüber dem Referenzpfad ohne die Steuerreform würde das langfristige Bruttoinlandsprodukt um 4,7 vH höher ausfallen; das ist ein beträchtlicher Niveaueffekt. Der Kapitalstock würde durch Einführung der Dualen Einkommensteuer gar um 9,8 vH zunehmen, was eine

---

[37)] Dies entspricht den Ergebnissen von aktuellen Schätzungen der Potentialwachstumsrate durch den Sachverständigenrat (JG 2005/06 Ziffer 122).

[38)] Eine ausführliche Beschreibung des Modells und der verwendeten Parameterwerte findet sich bei Radulescu (2005) oder Stimmelmayr (2006).

erhebliche Ausdehnung der Investitionstätigkeit impliziert. Positiv entwickeln würden sich auch die private Konsumnachfrage, die Arbeitsnachfrage sowie die gesamtwirtschaftliche Wohlfahrt.

Tabelle 13

Langfristige Effekte eines Übergangs zur Dualen Einkommensteuer

Änderungen in vH gegenüber dem Referenzpfad ohne Steuerreform

Bruttoinlandsprodukt	4,7
Kapitalstock	9,8
Arbeitsnachfrage	1,1
Inländischer Konsum	2,3
Wohlfahrtsgewinn	
- in vH des Lebenseinkommens	1,4
- in vH des Bruttoinlandsprodukts	0,8
Nachrichtlich: Erhöhung des Umsatzsteuersatzes zur Gegenfinanzierung um 2 Prozentpunkte	

ZWEITES KAPITEL

Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter

Seite

I. Besteuerung der Kapitalgesellschaft 57

II. Besteuerung des Gesellschafters 58

1. Steuerbegünstigte Kapitalverzinsung und tarifliche Regelbelastung 58
2. Die Gleichstellung von Veräußerungsgewinnen mit Ausschüttungen 61
3. Bemessung der steuerlich begünstigten Kapitalverzinsung 62
4. Die begünstigte Kapitalverzinsung – Anknüpfung bei der Gesellschaft oder bei dem Gesellschafter? 64
5. Erstmalige Feststellung und Fortschreibung der Anteilswerte sowie Ermittlung des Verzinsungsfreibetrags 70
6. Behandlung von Verlusten aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften 75

III. Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter 76

1. Prüfung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung 76
2. Fremdfinanzierung 79
3. Gestaltungen zur Erhöhung der Verzinsungsbasis 80

I. Besteuerung der Kapitalgesellschaft

117. Den Ausgangspunkt der in diesem Gutachten unterbreiteten Vorschläge zur Reform der Unternehmensbesteuerung bildet die Forderung, bei **Kapitalgesellschaften** einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne einer steuerlichen **Tarifbelastung von 25 vH** zu unterwerfen. Die Festlegung dieses Steuersatzes ist ein Gebot politischer Vernunft. Das Ringen um Investitionen im grenzüberschreitenden Steuerwettbewerb in Europa und darüber hinaus zeigt, dass nur ein attraktiver (Grenz-)Steuersatz in dieser Höhe in der Lage ist, der wachsenden Konkurrenz der übrigen Staaten zu begegnen. Dabei wird nicht verkannt, dass jede Steuerzahlung auch dazu dient, öffentliche Leistungen zu finanzieren, die ihrerseits für ansiedlungswillige Unternehmen von Bedeutung sind. Doch gelingt es in anderen Staaten zunehmend, ein günstiges Steuergefüge mit einem ausreichenden Angebot öffentlicher Leistungen zu einem attraktiven „Bündel" zusammenzufassen. Auch die Bundesrepublik Deutschland muss versuchen, eine solche Standortpolitik zu betreiben.

118. Die steuerliche Gesamtbelastung von 25 vH darf nicht nur auf den Körperschaftsteuersatz fokussiert sein, sondern muss auch weitere Abgaben im Bereich der **Gemeindesteuern** einbeziehen. Die konkrete Höhe des Körperschaftsteuersatzes hängt daher davon ab, ob an der Gewerbesteuer festgehalten wird oder ob es zu einer Neuordnung der Kommunalfinanzen kommt. Wird die Gewerbesteuer beibehalten oder eine andere Kommunalsteuer (etwa die von der „Stiftung Marktwirtschaft" vorgeschlagene „Kommunale Unternehmensteuer") eingeführt, ist der Körperschaftsteuersatz zur Gewährleistung einer Steuerbelastung von insgesamt 25 vH entsprechend stärker zu senken. In Betracht kommt auch eine **Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer** nach dem Muster des § 35 EStG (Ziffern 388 ff.).

119. Hinsichtlich der **Einkommensermittlung** werden in dieser Expertise keine wesentlichen Änderungen vorgeschlagen. Die hier vorgesehenen Systemumstellungen können sowohl unter dem geltenden Recht einer Verweisung der Steuerbilanz auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als auch unter Geltung einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung durchgesetzt werden. Inwieweit im Hinblick auf die EU-weiten Bestrebungen zur Schaffung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze (IFRS, *International Financial Reporting Standards*) Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung sein können, bedarf einer genaueren Analyse. Für die Einführung einer Dualen Einkommensteuer ist die Antwort auf diese Frage nicht von Bedeutung. Eine Entscheidung für die Duale Einkommensteuer steht der langfristigen Schaffung einer EU-weiten Steuerbemessungsgrundlage nicht entgegen.

120. In gleicher Weise wie im derzeitigen Recht soll die Körperschaftsteuer auch in Zukunft eine Definitivbelastung darstellen, welche die im körperschaftlichen Sektor erwirtschafteten Gewinne bis zu ihrem Transfer an einkommensteuerpflichtige Anteilseigner einer **Einmalbelastung** unterwirft. Die heute in § 8b Absatz 1 und 2 KStG angeordnete Befreiung von Ausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften und Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch körperschaftsteuerpflichtige Rechtssubjekte ist deshalb beizubehalten. Um die logische Stimmigkeit der Körperschaftsbesteuerung zu wahren, soll auch am Abzugsverbot von Verlusten und Teilwertabschreibungen im Zusammenhang mit Anteilen an Kapitalgesellschaften festgehalten werden (§ 8b Absatz 3 S. 2 KStG-E; eine Ausnahme kann vielleicht für Liquidationsver-

luste gelten). Im Ergebnis werden Gewinne der Kapitalgesellschaften damit auch dann nur einmal im Zeitpunkt der Entstehung mit Körperschaftsteuer belastet, wenn diese Gewinne an Kapitalgesellschaften ausgeschüttet oder beim Anteilsverkauf der verkaufenden Kapitalgesellschaft im Preis vergütet werden. Die Duale Einkommensteuer macht also insoweit keinen Eingriff in das Körperschaftsteuerrecht erforderlich. Auch wird durch die Wahl einer Dualen Einkommensteuer die Entscheidung über die künftige Ausgestaltung des Organschaftsrechts nicht präjudiziert.

121. Der **konzerninterne Gewinntransfer** über Ausschüttungen und Anteilsveräußerungen ist derzeit allerdings nicht vollständig von der Körperschaftsteuer befreit. Vielmehr unterliegen 5 vH der Dividenden (§ 8b Absatz 5 KStG) und der Veräußerungsgewinne (§ 8b Absatz 3 KStG) der Körperschaftsteuer (und der Gewerbesteuer).[39] Diese vielfältig kritisierte 5 vH-Grenze ist für die hier vorgeschlagene Besteuerung von Körperschaften nicht anders zu beurteilen als nach geltendem Recht. Die Steuerpflicht von Gewinnausschüttungen in Höhe von 5 vH ist für Ausschüttungen aus Inlandsgesellschaften wegen der verfassungsrechtlichen Ansprüche des „objektiven Nettoprinzips“ problematisch und für Ausschüttungen aus Auslandsgesellschaften wegen des Gebots diskriminierungsfreier Dividendenbesteuerung ebenfalls in Zweifel zu ziehen.[40] Auch wenn man die 5 vH-Besteuerung von Dividenden aus Praktikabilitätsgesichtspunkten noch für akzeptabel hält, ist jedenfalls die entsprechende Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen, die erst kürzlich (zum 1. Januar 2004) eingeführt wurde, abzuschaffen, um Kaskadeneffekte und somit wirtschaftliche Doppelbesteuerungen zu vermeiden (§ 8b Absatz 2 und 3 KStG-E).[41]

122. Wegen der Steuersatzdifferenz, welche die Einführung einer Dualen Einkommensteuer zwischen begünstigtem Kapitaleinkommen und sonstigem Einkommen herbeiführt, können für die Ermittlung der Einkünfte allerdings im Falle von **schuldrechtlichen Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter** spezifische Eingriffe in die Einkommensermittlung der Gesellschaft notwendig werden. Betroffen sind vor allem bestimmte Vereinbarungen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften. Dagegen werden unangemessene Entgelte für schuldrechtliche Lieferungs- und Leistungsbeziehungen keinen zusätzlichen Regelungsbedarf hervorrufen, sie können weiterhin mit den herkömmlichen Instrumenten der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Kapitaleinlage korrigiert werden (Ziffern 172 ff.).

II. Besteuerung des Gesellschafters

1. Steuerbegünstigte Kapitalverzinsung und tarifliche Regelbelastung

123. Um die angemessene Besteuerung von Erträgen aus der Beteiligung von natürlichen Personen an Kapitalgesellschaften zu gewährleisten, ist zunächst das bereits im ersten Kapitel ausgeführte Prinzip der **Finanzierungsneutralität** in den Blick zu nehmen. Dieses Prinzip verlangt, dass der Steuerpflichtige bei dem Einsatz von Kapital (Eigenkapital oder Fremdkapital) und der Art und Weise der Realisierung von Erträgen (Ausschüttungen oder Veräußerungserlöse) grundsätzlich nicht auf verzerrende oder behindernde Steuerregeln treffen soll. Der Einsatz von Kapital und dessen Erträge sollen vielmehr unabhängig von der Wahl der Finanzierungsform einheitlichen

[39] Schreiber und Rogall (2003) und Spengel und Schaden (2003).
[40] Schön (2001).
[41] JG 2003/04 Ziffern 545 und 547.

steuerlichen Regeln unterworfen werden. Dies schafft Attraktivität für Kapitalinvestitionen aller Art, es fördert die Steuervereinfachung und minimiert Gestaltungs- und Missbrauchspotentiale. Daher sind sämtliche Kapitaleinkommen, in Bezug auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften also Dividenden, Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen sowie Zinsen, einer identischen Tarifbelastung zu unterwerfen.

124. Ausgangspunkt für die steuerlich gewünschte „finanzierungsneutrale" Behandlung des Anteilseigners ist die zuvor geschilderte Tarifbelastung von Gewinnen auf der Ebene der Kapitalgesellschaft in Höhe von 25 vH. Vor diesem Hintergrund stehen **mehrere Optionen** zur Verfügung, um eine finanzierungsneutrale Besteuerung aus Sicht des Anteilseigners zu gewährleisten. So könnte man dies über eine proportionale Besteuerung von Zinsen in Höhe der Tarifbelastung von 25 vH und eine generelle Freistellung von Veräußerungsgewinnen realisieren; für Ausschüttungen käme alternativ ein Vollanrechnungsverfahren oder das einfacher zu administrierende Dividendenfreistellungsverfahren in Frage. Eine solche, auf **sämtliche Kapitaleinkommen** unabhängig von deren Höhe bezogene finanzierungsneutrale Steuerkonzeption hatte der Sachverständigenrat in seinem im Jahresgutachten 2003/04 ursprünglich vorgestellten Reformmodell ins Auge gefasst.[42)]

125. Auf der Grundlage weiterer Arbeiten, die auch aktuelle Entwicklungen in Finnland und Norwegen aufnehmen, wird nunmehr eine Fortentwicklung dieses früheren Modells vorgeschlagen. Diese Modifikationen verfolgen mehrere Ziele: Sie sollen zunächst versuchen, der **Gefahr von Steuerausfällen** zu begegnen, die bei Freistellung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen oder Anrechnung von Körperschaftsteuer drohen. Zusätzlich richten sie sich gegen Versuche einer privatautonomen „Umgestaltung" von höher besteuerten Arbeitseinkommen in niedriger besteuerte Kapitaleinkommen. Schließlich soll der Gedanke der **Rechtsformneutralität** verstärkt und daher die generelle Befreiung aller in der Rechtsform der Körperschaft erzielten Gewinne ausgeschlossen werden. Das früher vorgeschlagene Dividendenfreistellungsverfahren für sämtliche Ausschüttungen und die generelle Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen werden deswegen aufgegeben.

126. In dem hier vorgeschlagenen Modell werden die Einkünfte auf der Ebene des Anteilseigners in eine **günstig besteuerte Kapitalverzinsung** und einen **der tariflichen Regelbelastung** unterliegenden Teil **gespalten**:

- Soweit Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne sich als Ausdruck der Verzinsung des eingesetzten Kapitals darstellen, werden **Steuerbefreiungen für Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne** gewährt (so genannter **Verzinsungsfreibetrag**, § 22a EStG-E).
- Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne, die über die günstig besteuerte Kapitalverzinsung hinausreichen, werden in dieser modifizierten Form der Dualen Einkommensteuer einer **zusätzlichen Belastung** unterworfen. Für die Höhe dieser Zusatzbelastung empfiehlt es sich, einen proportionalen Steuersatz von (ebenfalls) 25 vH anzuwenden und im Wege einer Quellensteuererhebung durchzusetzen. Zusätzlich soll eine Veranlagungsoption eingeräumt werden (§ 45b EStG-E).

[42)] JG 2003/04 Ziffern 571ff.

127. Die Besteuerung der **Erträge von Kapitalgesellschaften** beim Anteilseigner unterscheidet somit zwischen der **begünstigten Verzinsung des eingesetzten Kapitals** und den darüber hinausgehenden Dividendenzahlungen und Veräußerungsgewinnen. Als Kapitalverzinsung klassifizierte Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne bleiben beim einkommensteuerpflichtigen Anteilseigner steuerfrei; es bleibt also bei der steuerlichen Vorbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft von 25 vH. **Weiter gehende Erträge** unterliegen dagegen einer zusätzlichen Einkommensbesteuerung von bis zu 25 vH. Sie werden insgesamt mit (höchstens) 43,75 vH besteuert [0,25 + 0,25 (1 - 0,25) = 0,4375]. Dies entspricht in etwa dem Spitzensatz der Einkommensteuer, der einschließlich Solidaritätszuschlag 44,31 vH beträgt [0,42 (1 + 0,055) = 0,4431]. Diese Grundsätze gelten unabhängig davon, ob die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft aus der Sicht des Einkommensteuerrechts in einem Betriebsvermögen oder im Privatvermögen gehalten wird (§ 22a Absatz 7 EStG-E).

128. In aller Regel werden die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung mit der Erhebung dieser **proportionalen Quellensteuer** einverstanden sein, zumal der Steuerpflichtige wichtige Abzugspositionen bei seinen übrigen Einkünften, insbesondere bei seinem Arbeitseinkommen geltend machen kann und wird. Dies wird zugleich die administrative Bewältigung der Besteuerung von Kapitaleinkünften erheblich entlasten und auch dem Steuerpflichtigen Arbeitsaufwand ersparen. Eine Sonderproblematik ist jedoch in den – seltenen – Fällen gegeben, in denen eine steuerpflichtige Person neben ihrem Einkommen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften keine oder keine wesentlichen weiteren Einkünfte erzielt. Um dem verfassungsrechtlichen Gebot einer steuerlichen **Freistellung des Existenzminimums** für den einzelnen Steuerpflichtigen und seine Familie zu genügen, muss daher die geschilderte Anwendung einer proportionalen (Quellen-)Steuer auf Mehrerträge mit einem **Veranlagungswahlrecht** kombiniert werden, in dessen Rahmen der Steuerpflichtige Grundfreibeträge (für sich und seinen Ehegatten) sowie Kinderfreibeträge geltend machen kann. Auch andere private Abzüge (§§ 10 ff., 33 ff. EStG) müssen in dieser Veranlagung ermöglicht werden. Mit einem Veranlagungswahlrecht kann schließlich auch gesichert werden, dass Personen, die ausschließlich Kapitaleinkommen erzielen, die **unteren Progressionszonen** bis zum (Grenz)Steuersatz von 25 vH ausnutzen können. Schließlich kann es vorkommen, dass der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit seinen Erträgen aus Kapitalbeteiligungen Erwerbsaufwendungen tätigt, die nach dem **„objektiven Nettoprinzip“** bei ihm in vollem Umfang zum Abzug kommen müssen. Auch insoweit ist ein Veranlagungswahlrecht unausweichlich (§ 45b EStG-E).

129. Allerdings muss bei Ausübung des Veranlagungswahlrechts für Ausschüttungen darauf geachtet werden, dass die Steuerbelastung der „Mehrerträge“ einschließlich der darauf ruhenden Körperschaftsteuer von 25 vH die Regelbelastung von Spitzeneinkommen nicht überschreitet. Denn bei „wirtschaftlicher Betrachtung“ muss die Gesamtsteuerlast für Anteilseigner und Gesellschaft in den Blick genommen werden. Nur dies erfüllt auch die Voraussetzungen einer möglichst weit gehenden Rechtsformneutralität gegenüber den „einstufig“ besteuerten Personenunternehmen. Daher muss auch dann, wenn der Steuerpflichtige für die „Mehrerträge“ die Anwendung des steuerlichen Regeltarifs (insbesondere der Grund- und Familienfreibeträge) verlangt, insoweit eine höhere Belastung als 25 vH vermieden werden. Für diese **Einkünfte aus der Beteiligung an körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften** muss daher der **reguläre Tarifverlauf bei 25 vH „gedeckelt“** werden (§ 32a Absatz 1 S. 2 Nr. 3 bis 6 EStG-E). Dies ersetzt im neuen

System die entlastende Wirkung des Halbeinkünfteverfahrens oder des früheren Anrechnungsverfahrens.

130. Die ausgeschütteten Gewinne sind mit 25 vH Körperschaftsteuer vorbelastet, und der Einkommensteuer(höchst)satz für Kapitaleinkommen beträgt ebenfalls 25 vH. Die Duale Einkommensteuer verwirklicht daher im Bereich der Besteuerung der Gewinne von Kapitalgesellschaften insoweit eine **Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer**.

131. Aus EU-rechtlichen Gründen darf dieser Integrationsmechanismus nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern mit Inlandsbeteiligungen vorbehalten bleiben. Zur Vermeidung von Kollisionen mit der Niederlassungsfreiheit (Artikel 43 EG-Vertrag) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Artikel 56 EG-Vertrag)[43] ist die Steuerbefreiung der Kapitalverzinsung einerseits auf unbeschränkt einkommensteuerpflichtige[44] Anteilseigner mit Auslandsbeteiligungen (so genannte Outbound-Fälle) sowie anderseits auf beschränkt einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner mit Inlandsbeteiligungen (so genannte Inbound-Fälle) auszuweiten (§ 50a Absatz 5 S. 1 Nr. 4 S. 2 lit. a EStG-E).

132. Die beschriebene Form der Besteuerung gewährleistet, dass einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften gleich behandelt werden, sofern die Ausschüttungen auf der Regelverzinsung des eingesetzten Kapitals beruhen. Auch im Hinblick auf den Vergleich mit der Fremdfinanzierung von Investitionen besteht Belastungsgleichheit, denn auch Zinsen an Kreditgeber werden mit 25 vH belastet, so dass **Finanzierungsneutralität** für die **„Grenzinvestition“** (die gerade die Normalverzinsung erwirtschaftet) erreicht wird.

2. Die Gleichstellung von Veräußerungsgewinnen mit Ausschüttungen

133. Bedenkt man, dass mit Hilfe schuldrechtlicher oder gesellschaftsrechtlicher Konstruktionen die Erträge aus der Anlage von Kapital alternativ als Ausschüttungen oder als Veräußerungserlöse vereinnahmt werden können, muss die geschilderte Verfahrensweise **Veräußerungsgewinne** grundsätzlich der Besteuerung unterwerfen und analog zu Ausschüttungen behandeln. Die geltende Freistellung der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die im Privatvermögen gehalten werden und unter 1 vH liegen und nicht als private Veräußerungsgeschäfte einzustufen sind, sollte daher aufgehoben werden (§ 22 Absatz 1 S. 1 Nr. 1 EStG-E). Für diesen Verzicht auf die Besteuerung gibt es keine steuersystematische Rechtfertigung. Nur die Besteuerung der Veräußerungserfolge sichert eine gleichmäßige Erfassung des Reinvermögenszugangs im betrieblichen und privaten Bereich. Sie ist daher eine Voraussetzung für die Finanzierungsneutralität der Dualen Einkommensteuer. Auch die Erhebung der Steuer wird schließlich erleichtert, wenn es keine Ausnahmen von der Besteuerung mehr gibt. Nur beispielhaft sei genannt, dass mit Hilfe einer allgemeinen Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen Gestaltungen unterbun-

[43] Inwieweit die Reichweite der für Portfoliobeteiligungen einschlägigen Kapitalverkehrsfreiheit entgegen dem Wortlaut von Artikel 56 EG-Vertrag auf Beteiligungen im EU-Ausland begrenzt werden kann, ist noch nicht abschließend geklärt (Schön, 2005).

[44] Bei körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseignern gilt analog zum Inlandsfall das körperschaftsteuerliche Beteiligungsprivileg (§ 8b KStG).

den werden, bei denen ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft von einem „steuerbefreiten“ Veräußerer auf einen „steuerpflichtigen“ Erwerber übertragen wird.

3. Bemessung der steuerlich begünstigten Kapitalverzinsung

134. Die **steuerlich begünstigte Kapitalverzinsung** wird als eine Art „Normalverzinsung“ des eingesetzten Eigenkapitals ermittelt. Dafür muss gesetzlich für einen bestimmten Zeitraum (etwa drei Jahre) ein Rechnungszinssatz fixiert werden. Um Finanzierungsneutralität gegenüber der Aufnahme von Fremdkapital zu gewährleisten, sollte sich dieser Zinssatz am langfristigen Zinssatz für Industrieobligationen orientieren (§ 22a Absatz 4 EStG-E).[45)] Eine Erhöhung des steuerlichen Zinssatzes kann mit einzelnen Beschränkungen des objektiven Nettoprinzips begründet werden. Dazu gehören etwa Beschränkungen bei der Nutzung von Verzinsungsfreibeträgen (Ziffern 163 ff.) oder Beschränkungen des steuerlichen Verlustabzugs. Letztere verhindern, dass künftige Verlustrisiken und künftige Gewinnchancen aus der Sicht des Investors gleich bewertet werden können. Die Höhe des steuerlichen Zinssatzes lässt sich auf der Grundlage dieser Überlegungen natürlich nur im Wege der Schätzung ermitteln. Legt man einen Zuschlag in Höhe von zwei Prozentpunkten zu Grunde, könnte deshalb unter den gegenwärtigen Kapitalmarktbedingungen die **begünstigte Kapitalverzinsung** auf **6 %** fixiert werden.

135. Ein Zinssatz von 6 % ist zudem nicht weit entfernt von der seit vielen Jahrzehnten im steuerlichen Bewertungsrecht anerkannten Regelverzinsung von 5,5 % (§ 12 Absatz 3 S. 2 BewG), die in jüngerer Zeit auch in das Steuerbilanzrecht übernommen worden ist (§ 6 Absatz 1 Nr. 3 S. 1 und Nr. 3a lit. e S. 1 EStG).

136. Selbstverständlich muss die Festlegung dieses Zinssatzes den demokratisch legitimierten Gremien im Rahmen der Bundesgesetzgebung überlassen bleiben; es sollte jedoch politisch akzeptiert werden, dass dieser Zinssatz nicht in erster Linie als wirtschaftspolitisches Steuerungsinstrument genutzt werden darf, sondern in Abstimmung mit der tatsächlichen Entwicklung der Kapitalmärkte eine weitgehende Gleichbehandlung der Fremdkapitalfinanzierung und der Eigenkapitalfinanzierung sichern soll.

137. Beispiel 6 verdeutlicht die Belastungswirkungen der Dualen Einkommensteuer im Vergleich zum derzeitigen Recht bei alternativen Steuersätzen (Tabelle 14). Die Ermittlung der Steuerschuld im Rahmen der Dualen Einkommensteuer orientiert sich an Beispiel 1 beziehungsweise Tabelle 1 (Ziffer 80).

Beispiel 6: Eine Kapitalgesellschaft verfügt über 1 000 Eigenkapital. Die Gesamtkapitalrendite beträgt 15 %, die Normalverzinsung für steuerliche Zwecke beträgt 6 %. Es ergibt sich somit ein steuerpflichtiger Gewinn von 150. Es wird ein Körperschaftsteuersatz von 25 vH unterstellt. Im geltenden Halbeinkünfteverfahren ist die Hälfte der Ausschüttungen steuerfrei. Im Rahmen der Dualen Einkommensteuer gelten von den Ausschüttungen 60 als begünstigte Kapitalverzinsung, die von der Einkommensteuer zu befreien ist. Da die Ausschüttungen bereits mit Körperschaftsteuer vorbelastet sind, beträgt die steuerfreie Dividende 45 [= 60 (1 – 0,25)]. Im Rahmen der Dualen Einkommensteuer gilt grundsätzlich ein proportionaler Einkommensteuersatz auf Kapitaleinkommen von 25 vH; niedrigere Steuersätze (hier: null und 15 vH) können im Rahmen einer

45) Erstes Kapitel, Ziffer 63.

Veranlagung genutzt werden (Ziffer 126). Nach derzeitigem Recht kann der Grenzsatz der Einkommensteuer auf 44,31 vH (einschließlich Solidaritätszuschlag) ansteigen.

Tabelle 14

Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern: Halbeinkünfteverfahren versus Duale Einkommensteuer

(1) Gewinn vor Steuern	150			
(2) Körperschaftsteuer [0,25 * (1)]	37,50			
(3) Gewinn nach Körperschaftsteuer [(1) - (2)]	112,50			
(4) Ausschüttung	112,50			
Halbeinkünfteverfahren (a)				
(5a) Steuerfreie Ausschüttung [0,5 * (4)]	56,25	56,25	56,25	56,25
(6a) Steuerpflichtige Ausschüttung [0,5 * (4)]	56,25	56,25	56,25	56,25
(7a) Satz der Einkommensteuer in vH (einschließlich Solidaritätszuschlag)	**0**	**15**	**30**	**44,31**
(8a) Einkommensteuer [(7a) * (6a) / 100]	0	8,44	16,88	24,92
(9a) Ausschüttung nach Einkommensteuer [(4) - (8a)]	112,50	104,06	95,63	87,58
(10a) Gesamtsteuerlast in vH {[(2) + (8a)] / (1) * 100}	**25**	**30,63**	**36,25**	**41,62**
Duale Einkommensteuer (b)				
(5b) Steuerfreie Ausschüttung [(1 - 0,25) * 0,06 * 1 000] (= Verzinsungsfreibetrag)	45	45	45	45
(6b) Steuerpflichtige Ausschüttung [(4) - (5b)]	67,50	67,50	67,50	67,50
(7b) Satz der Einkommensteuer in vH (einschließlich Solidaritätszuschlag)	**0**	**15**	**25**	**25**
(8b) Einkommensteuer [(7b) * (6b) / 100]	0	10,13	16,88	16,88
(9b) Ausschüttung nach Einkommensteuer [(4) - (8b)]	112,50	102,38	95,63	95,63
(10b) Gesamtsteuerlast in vH {[(2) + (8b)] / (1) * 100}	**25**	**31,75**	**36,25**	**36,25**

Auch im Rahmen der Dualen Einkommensteuer mit proportionalem Steuersatz auf Kapitaleinkommen kommt es zu keiner persönlichen Steuerbelastung, wenn das Einkommen unterhalb des Grundfreibetrags liegt. Deswegen ergeben sich im Beispiel bei einem Steuersatz von null identische Steuerbelastungen. Es verbleibt die Definitivbelastung mit Körperschaftsteuer von 25 vH. Übersteigen die Ausschüttungen den Grundfreibetrag und werden sie mit ebenfalls 25 vH besteuert, ergibt sich eine einheitliche Steuerbelastung von 36,25 vH. Im Beispiel erhält man ab einem Satz der Einkommensteuer von 30 vH eine geringere Belastung durch den proportionalen Steuersatz der Dualen Einkommensteuer als im Halbeinkünfteverfahren.

138. Bei der Dualen Einkommensteuer hängt die **Gesamtbelastung der Dividenden** von der Zusammensetzung der Ausschüttung ab: Ist die Ausschüttung völlig von der Einkommensteuer zu befreien, so ergibt sich eine Gesamtsteuerlast in Höhe des Körperschaftsteuersatzes von 25 vH. Dies ist folgerichtig, weil sämtliche Kapitaleinkommen dieser einheitlichen Belastung unterliegen sollen. Je höher der steuerpflichtige Anteil der Ausschüttung ist, desto mehr steigt die Gesamtbelastung. Für sehr hohe steuerpflichtige Ausschüttungsanteile nähert sie sich dem Satz von 43,75 vH. Diese Belastung liegt etwas über der höchsten Belastung von 41,62 vH, die sich nach dem Einkommensteuertarif 2005 im Halbeinkünfteverfahren ergibt. Der vom Halbeinkünfteverfahren im Vergleich zum Spitzensatz der Einkommensteuer ausgelöste Tarifvorteil wird folglich reduziert.

4. Die begünstigte Kapitalverzinsung – Anknüpfung bei der Gesellschaft oder bei dem Gesellschafter?

139. Die einkommensteuerbefreite „Eigenkapitalverzinsung“ kann entweder auf der Ebene der Kapitalgesellschaft oder auf der Ebene des Anteilseigners bestimmt werden. Die **Kapitalgesellschaft** kann durch Anwendung des steuerlichen Zinssatzes auf ihr Eigenkapital zu Beginn des Jahres den Teil der Gewinne bestimmen, der als steuerfreie Ausschüttung einzustufen ist. Werden diese Gewinne dann ausgeschüttet, sind sie beim Anteilseigner von der Einkommensteuer befreit. Alternativ können auf **Ebene des Anteilseigners** die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft mit dem steuerlichen Zinssatz multipliziert werden, um den Betrag festzustellen, bis zu dem Ausschüttungen von der Einkommensteuer befreit sind. Welche Methode man wählt, hängt von ökonomischen, rechtlichen und verwaltungspraktischen Erwägungen ab.

- Aus **ökonomischer Sicht** ist Finanzierungsneutralität für die Grenzinvestition zu realisieren, was insoweit eine Besteuerungsgleichheit von Ausschüttungen und Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften beim Anteilseigner erfordert.
- Aus **EU-rechtlicher Sicht** darf die Besteuerung von Ausschüttungen und Veräußerungserfolgen weder nach der Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft noch nach der Ansässigkeit des Anteilseigners im Inland oder im EU-Ausland differenzieren.
- Unter **administrativen Gesichtspunkten** sind die Aufzeichnungspflichten bei den Steuerpflichtigen sowie der Kontrollaufwand bei den Finanzbehörden möglichst gering zu halten.

Unterschiede in der Berechnungstechnik und in den finanziellen Auswirkungen

140. Werden die steuerfreien Ausschüttungen auf Ebene der **Kapitalgesellschaft** ermittelt (Methode 1), ist eine Gliederung der versteuerten Gewinne erforderlich, damit im Jahr der Ausschüttung festgestellt werden kann, welcher Teil der Ausschüttung beim Gesellschafter steuerfrei ist. Diese Vorgehensweise hat eine gewisse Ähnlichkeit mit der im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren in den Jahren 1977 bis 2001 praktizierten Gliederung des steuerlichen (verwendbaren) Eigenkapitals. Der Zugang zum versteuerten Eigenkapital, das für steuerfreie Ausschüttungen zu verwenden ist, errechnet sich für die Duale Einkommensteuer im Prinzip in jedem Jahr, indem das Eigenkapital zu Beginn des Jahres mit dem steuerlichen Zinssatz (nach Körperschaftsteuer) von 4,5 (= 6 – 0,25 ∗ 6) % multipliziert wird. Der Zugang zum versteuerten Eigenkapital, das für steuerpflichtige Ausschüttungen zu verwenden ist, ergibt sich als Differenz aus dem „Gewinn nach Steuern“ und dem „für steuerfreie Ausschüttungen verwendbaren Gewinn“. Außerdem ist dem Anteilseigner der Betrag der Ausschüttung zu bescheinigen, der von der Einkommensteuer zu befreien ist (**Verzinsungsfreibetrag**). Es bedarf somit einer Verwendungsregel bei der Gewinnausschüttung. Ausschüttungen würde man zunächst als steuerfrei einstufen, und nur der überschießende Teil würde als steuerpflichtig gelten.

141. Ermittelt der **Anteilseigner** den steuerfreien Teil der Ausschüttung (Methode 2), bedarf es keiner besonderen Gliederungsrechnung der Kapitalgesellschaft. Insoweit ergeben sich im Vergleich zum geltenden Körperschaftsteuerrecht keine Änderungen. Allerdings sind die Anschaffungskosten der Beteiligung individuell für jeden Steuerpflichtigen festzustellen und mit dem steuerlichen Zinssatz nach Körperschaftsteuer von 4,5 % zu multiplizieren (§ 22 a Absatz 2 S. 2 EStG-E). Es ergibt sich daraus der Betrag, bis zu dem die Ausschüttung steuerfrei bezogen wird.

Nicht für Ausschüttungen genutzte Verzinsungsfreibeträge werden fortgeschrieben und erhöhen gleichzeitig die Verzinsungsbasis für die Ermittlung des Verzinsungsfreibetrags des nächsten Jahres (§ 22 a Absatz 3 EStG-E, allerdings tritt insoweit keine „Gewinnrealisierung“ durch „Erhöhung der Anschaffungskosten“ ein). Zugleich sind Ausschüttungen in Höhe früherer, nicht verrechneter Verzinsungsfreibeträge steuerfrei (§ 22a Absatz 2 S. 1 EStG-E). Entsprechend mindern sich die nutzbaren Verzinsungsfreibeträge. Übersteigende Ausschüttungen sind steuerpflichtig.

142. In den finanziellen Auswirkungen sind beide Methoden in Bezug auf die Besteuerung von Dividenden identisch. Beispiel 7 verdeutlicht die Vorgehensweisen für den Fall der Sofortausschüttung (Tabelle 15).

Tabelle 15

Duale Einkommensteuer: Gewinnspaltung auf Ebene der Kapitalgesellschaft (Methode 1) versus Ebene des Anteileigners (Methode 2)
- Sofortausschüttung -

		Methode 1	Methode 2
	Ebene der Kapitalgesellschaft		
(1)	Eigenkapital am 1.1.	1 000	1 000
(2)	Gewinn vor Steuern[1)] [0,15 * (1)]	150	150
(3)	Körperschaftsteuer [0,25 * (2)]	37,50	37,50
(4)	Gewinn nach Körperschaftsteuer [(2) - (3)]	112,50	112,50
(5)	Verzinsungsbasis [= (1)]	1 000	.
(6)	Eigenkapitalverzinsung [0,06 * (5)]	60	.
(7)	(Periodischer) Verzinsungsfreibetrag [(1 - 0,25) * (6)]	45	.
(8)	Ausschüttung	112,50	112,50
(9)	Eigenkapital am 31.12. [(1) + (4) - (8)]	1 000	1 000
	Ebene des Anteilseigners		
(10)	Anschaffungskosten/Buchwert der Beteiligung am 1.1.	1 000	1 000
(11)	Verzinsungsbasis [= (10)]	.	1 000
(12)	Eigenkapitalverzinsung [0,06 * (11)]	.	60
(13)	(Periodischer) Verzinsungsfreibetrag [(1 - 0,25) * (12)]	.	45
(14)	Ausschüttung vor Einkommensteuer	112,50	112,50
(15)	Steuerfreie Ausschüttung [(15a) + (15b)]	45	45
	davon:		
	(a) Kapitalrückzahlung	0	0
	(b) Verzinsungsfreibetrag (7) beziehungsweise (13)	45	45
(16)	Steuerpflichtige Ausschüttung [(14) - (15)]	67,50	67,50
(17)	Einkommensteuer [0,25 * (16)]	16,88	16,88
(18)	Ausschüttung nach Einkommensteuer [(14) - (17)]	95,63	95,63
(19)	Gesamtsteuerlast in vH {[(3) + (17)] / (2) * 100}	36,25	36,25

1) Kapitalrendite 15 %.

Beispiel 7: Eine Kapitalgesellschaft wird zu Beginn des Jahres mit 1 000 Eigenkapital gegründet. Wie in den Beispielen 1 und 6 betragen die Gesamtkapitalrendite 15 % und die Normalverzinsung für steuerliche Zwecke 6 %. Es ergibt sich somit ein steuerpflichtiger Gewinn von 150. Die aus der Normalverzinsung nach Körperschaftsteuer von 25 vH resultierende Ausschüttung von 45 bleibt steuerfrei, während die auf Mehrerträge zurückzuführende Ausschüttung von 67,5 einer zusätzlichen Belastung in Höhe von 25 vH unterliegt. Unabhängig davon, ob die steuerfreie Ausschüt-

tung auf Ebene der Kapitalgesellschaft (Methode 1) oder auf Ebene des Anteilseigners (Methode 2) festestellt wird, beträgt die Gesamtsteuerbelastung der Gewinne auf Ebene des Anteilseigners in diesem Beispiel 36,25 vH.

143. Bei Gewinnthesaurierung müssen das steuerliche Eigenkapital (Methode 1) beziehungsweise die Anschaffungskosten der Beteiligung (Methode 2) um die thesaurierten begünstigten Kapitalverzinsungen fortgeschrieben werden, um im Ausschüttungszeitpunkt eine Doppelbelastung dieser Gewinnbestandteile zu vermeiden. Beispiel 8 zeigt, dass beide Methoden auch in diesem Fall zu einer gleich hohen Gesamtsteuerlast in Bezug auf die Ausschüttungen führen (Tabelle 16).

Beispiel 8: In Fortführung des Beispiels 7 wird unterstellt, dass Gewinne im Jahr 1 vollständig thesauriert werden und die Kapitalgesellschaft Ende des Jahres 2 aufgelöst wird.

Tabelle 16

Duale Einkommensteuer: Gewinnspaltung auf Ebene der Kapitalgesellschaft (Methode 1) versus Ebene des Anteileigners (Methode 2) - Gewinnthesaurierung im Jahr 1 -

		Methode 1		Methode 2	
		Jahr 1	Jahr 2	Jahr 1	Jahr 2
	Ebene der Kapitalgesellschaft				
(1)	Eigenkapital am 1.1.	1 000	1 112,50	1 000	1 112,50
(2)	Gewinn vor Steuern[1)] [0,15 * (1)]	150	166,88	150	166,88
(3)	Körperschaftsteuer [0,25 * (2)]	37,50	41,72	37,50	41,72
(4)	Gewinn nach Körperschaftsteuer [(2) - (3)]	112,50	125,16	112,50	125,16
(5)	Vorgetragener, nicht verrechneter Verzinsungsfreibetrag	0	45	.	.
(6)	Verzinsungsbasis [(1) + (5)]	1 000	1 045	.	.
(7)	Eigenkapitalverzinsung [0,06 * (6)]	60	62,70	.	.
(8)	(Periodischer) Verzinsungsfreibetrag [(1 - 0,25) * (7)]	45	47,03	.	.
(9)	Ausschüttung	0	1 237,66	0	1 237,66
(10)	Eigenkapital am 31.12. [(1) + (4) - (9)]	1 112,50	0	1 112,50	0
	Ebene des Anteilseigners				
(11)	Anschaffungskosten/Buchwert der Beteiligung am 1.1.	.	.	1 000	1 000
(12)	Vorgetragener, nicht verrechneter Verzinsungsfreibetrag	.	.	0	45
(13)	Verzinsungsbasis [(11) + (12)]	.	.	1 000	1 045
(14)	Eigenkapitalverzinsung [0,06 * (13)]	.	.	60	62,70
(15)	(Periodischer) Verzinsungsfreibetrag [(1 - 0,25) * (14)]	.	.	45	47,03
(16)	Ausschüttung vor Einkommensteuer	0	1 237,66	0	1 237,66
(17)	Steuerfreie Ausschüttung [(17a) + (17b)]	0	1 092,03	0	1 092,03
	davon:				
	(a) Kapitalrückzahlung	0	1 000	0	1 000
	(b) Verzinsungsfreibetrag {min[(16); (5) + (8)]} beziehungsweise {min[(16); (12) + (15)]}	0	92,03	0	92,03
(18)	Steuerpflichtige Ausschüttung [(16) - (17)]	0	145,63	0	145,63
(19)	Einkommensteuer [0,25 * (18)]	0	36,41	0	36,41
(20)	Vorzutragender, nicht verrechneter Verzinsungsfreibetrag	45	0	45	0
(21)	Ausschüttung nach Einkommensteuer [(16) - (19)]	0	1 201,25	0	1 201,25

1) Kapitalrendite 15 %.

Ein Blick auf den von der Einkommensteuer zu befreienden Gewinn nach Methode 1 im Jahr 2 in Höhe von 47,03 (Zeile 8) zeigt, dass dieser unter dem Betrag von 50,06 liegt, der sich ergibt, wenn

das Eigenkapital zu Beginn des Jahres 2 in Höhe von 1 112,50 mit dem steuerlichen Nettozinssatz von 4,5 % multipliziert wird. Der Zugang von 50,06 wäre überhöht, weil auch Gewinne aus dem wieder angelegten, beim Anteilseigner aber nicht zu befreienden Mehrertrag von 67,5 (= 112,5 – 45) den Vorteil der niedrigen Besteuerung genießen. Dieser Vorteil beträgt im Beispiel 3,03 (= 67,5 ∗ 0,045). Daher ist der Zugang von 50,06 um 3,03 auf den in der Tabelle 16 ausgewiesenen Betrag von 47,03 zu mindern; entsprechend höher ist der Zugang zu den nicht zu befreienden Mehrerträgen. Die begünstigte Kapitalverzinsung erhält man alternativ, wenn die Verzinsungsbasis des Jahres 2 verringert wird: 47,03 = 0,045 ∗ (1 000 + 45). Erst nach dieser Korrektur ergeben sich unter beiden Methoden identische steuerfreie und steuerpflichtige Ausschüttungen.

144. Aus **administrativer Sicht** ist insoweit die Bestimmung des einkommensteuerfreien Betrags auf Ebene der Kapitalgesellschaft (Methode 1) gegenüber derjenigen auf Ebene des Anteilseigners (Methode 2) nachteilig. Denn auf Ebene der Kapitalgesellschaft (Methode 1) kann nicht unmittelbar am Eigenkapital der Steuerbilanz angeknüpft werden, sondern es müssen zuvor mögliche, die Kapitalverzinsung übersteigende Gewinnanteile aus dem zu verzinsenden Eigenkapital eliminiert werden. Ähnlich wie beim früheren Anrechnungssystem der Körperschaftsteuer benötigt man also eine Gliederung des für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals. Dagegen kann auf Ebene des Anteilseigners (Methode 2) eine Fortschreibung der Anschaffungskosten erfolgen, ohne dass es dazu einer Korrektur der Verzinsungsbasis bedarf.

145. Allerdings bedeutet dies, dass auch der Anteilseigner (beziehungsweise seine Berater oder vermögensverwaltenden Institutionen) in die rechnerische Sonderung von steuerbefreiten und steuerbelasteten Teilen der Einkünfte aus einer Beteiligung einbezogen werden müssen. Bei GmbH-Anteilen und privat gehaltenen Aktien wird man individuelle Anschaffungskosten (einschließlich nachträglicher Anschaffungskosten) nachverfolgen und aufzinsen müssen. Bei Portfolio-Beteiligungen werden Banken und andere Vermögensverwalter mit gesteigerten Aufzeichnungspflichten rechnen müssen. Obschon derartige Aufzeichnungen ohnehin für die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften benötigt werden, dürfte in diesem Punkt Methode 1 besser abschneiden, weil sie die Aufzeichnungs- und Abrechnungspflichten bei der ausschüttenden Gesellschaft konzentriert. Jedoch hat Methode 2 den Vorzug, dass die Besteuerung des Anteilseigners stattfinden kann, ohne dass dazu Informationen über die steuerliche Einordnung der Ausschüttungen von der ausschüttenden Gesellschaft benötigt werden.

Behandlung grenzüberschreitender Beteiligungserträge

146. Aus EU-rechtlicher Sicht ist bei grenzüberschreitenden Investitionen in Kapitalgesellschaften vor allem darauf zu achten, dass Kollisionen mit der Niederlassungsfreiheit (Artikel 43 EG-Vertrag) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Artikel 56 EG-Vertrag) vermieden werden. Daher ist die Steuerbefreiung der begünstigten Kapitalverzinsung sowohl unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern mit Auslandsbeteiligungen (so genannte Outbound-Fälle) sowie – hinsichtlich der Kapitalertragsteuer – beschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern mit Inlandsbeteiligungen (so genannte Inbound-Fälle) zu gewähren.

147. In Bezug auf **Outbound-Fälle** ist die Bestimmung des einkommensteuerfreien Betrags auf Ebene des Anteilseigners (Methode 2) derjenigen auf Ebene der Kapitalgesellschaft (Methode 1) überlegen. Die am Eigenkapital der **Kapitalgesellschaft** ansetzende Methode 1 kann zu Problemen führen, wenn die ausschüttende Kapitalgesellschaft in Deutschland nicht steuer- und buch-

führungspflichtig ist und es daher an Informationen darüber fehlt, ob und in welchem Umfang Ausschüttungen sich als steuerfreie Verzinsung des eingesetzten Kapitals darstellen und in welchem Umfang es sich um steuerpflichtige Mehrerträge handelt. In der Regel können weder die Finanzverwaltung noch der im Inland ansässige Anteilseigner Informationen über den steuerfreien Teil der Ausschüttung beschaffen, vielmehr müsste die im Ausland ansässige Kapitalgesellschaft **freiwillig eine steuerliche Buchführung nach deutschem Körperschaftsteuerrecht** einrichten, um ihren Anteilseignern die notwendigen Bescheinigungen ausstellen und Angaben liefern zu können. Fehlt es an solchen Angaben, wird die inländische Finanzverwaltung nur den höheren Satz anwenden oder eine grobe Schätzung, etwa auf der Grundlage der Handelsbilanz der ausländischen Kapitalgesellschaft, vornehmen können.

148. Es ist nicht auszuschließen, dass diese zusätzlichen, letztlich den steuerpflichtigen Anteilseigner treffenden Befolgungskosten der Dualen Einkommensteuer als Verletzung der EU-rechtlich gewährleisteten **Diskriminierungsverbote** angesehen werden. Zudem lässt sich die Gefahr von Fehlinformationen nicht leugnen. Demgegenüber bereitet die Bestimmung des einkommensteuerfreien Betrags auf Ebene des **Anteilseigners** (Methode 2) im Zusammenhang mit Auslandsgesellschaften keine vergleichbaren Schwierigkeiten, wenn die Beteiligung im Inland gehalten wird. Unabhängig von der Herkunft einer Ausschüttung gelten bei der Einkommensbesteuerung die gleichen Regeln. Allerdings kann es auch hier administrative Probleme bei Auslandsberührung geben. Auf Informationen über Beteiligungen von unbeschränkt Steuerpflichtigen, die im Ausland liegen (etwa im Depot einer ausländischen Bank), hat die deutsche Finanzverwaltung keinen Zugriff. Daher können sich vermehrte Verwaltungs- und Befolgungskosten einstellen. Jedoch ist der Steuerpflichtige zur Mitwirkung bei der Aufklärung des Sachverhalts verpflichtet. Der Steuerpflichtige wird zudem ein Eigeninteresse an einer genauen Sachverhaltsaufklärung haben, weil sie Grundlage einer Verringerung der Einkommensteuerzahlung ist.

149. In Bezug auf **Inbound-Fälle** bereitet die Bestimmung des einkommensteuerfreien Betrags auf Ebene der **Kapitalgesellschaft** (Methode 1) keine Schwierigkeiten, weil die inländische Kapitalgesellschaft den steuerfreien Teil der Ausschüttung bescheinigt. Erfolgt die Bestimmung des einkommensteuerfreien Betrags auf Ebene des **Anteilseigners** (Methode 2), benötigt die deutsche Finanzverwaltung Informationen über den entsprechenden Anteilsbesitz. Dies ist unproblematisch, wenn die Anteile sich im Inland befinden. Schwierigkeiten entstehen dagegen, wenn die Anteile im Ausland gehalten werden. Man wird den ausländischen Empfänger der Ausschüttung zur Bereitstellung der erforderlichen Informationen verpflichten müssen, wenn dieser die Steuerbefreiung nutzen will. Gleichwohl wird es einer gewissen Kooperation der Finanzverwaltungen bedürfen, um die nötige Kontrolle sicherzustellen. Der Gefahr von Manipulationen zur Minderung der deutschen Kapitalertragsteuer könnte beispielsweise durch Kontrollmitteilungen über die Höhe der steuerpflichtigen Ausschüttung an die Finanzbehörden des Wohnsitzstaats des Dividendenempfängers begegnet werden.

150. Festzuhalten ist schließlich, dass die erforderliche Befreiung der Kapitalverzinsung von grenzüberschreitenden Investitionen in Kapitalgesellschaften aus EU-rechtlichen Gründen auch im Verhältnis zum Ausland mit entsprechenden Steuermindereinnahmen verbunden ist. Dies gilt für beide Methoden gleichermaßen. Die Befreiung ist den unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen für sämtliche Ausschüttungen zu gewähren und hat daher zur Folge, dass auch solche Ausschüt-

tungen von der Einkommensteuer befreit werden, die nicht bei der Gesellschaft der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen. Da auch beschränkt Einkommensteuerpflichtige einen vergleichbaren Befreiungsanspruch haben, fließen mit Körperschaftsteuer belastete Gewinne insoweit frei von Einkommensteuer in das Ausland. In der Sache kommt es hier zu einer Verlagerung von Steueraufkommen in den Sitzstaat des Empfängers der Ausschüttung. Bei der Bestimmung des steuerfreien Teils der Ausschüttungen lassen sich indessen Kollisionen mit der Niederlassungsfreiheit (Artikel 43 EG-Vertrag) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Artikel 56 EG-Vertrag) wirksamer durch das Anknüpfen an die Anschaffungskosten auf Ebene des Anteilseigners (Methode 2) vermeiden.

Veräußerung von Gesellschaftsanteilen

151. Materielle Unterschiede zwischen beiden Methoden ergeben sich schließlich, wenn man die steuerlichen Auswirkungen der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen betrachtet. Die aus **ökonomischer Sicht** anzustrebende Besteuerungsgleichheit von Ausschüttungen und Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Finanzierungsneutralität für die Grenzinvestition) lässt sich nur durch die Bestimmung der steuerbegünstigten Kapitalverzinsung auf Ebene des Anteilseigners (Methode 2) realisieren. Wird ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft mit Gewinn verkauft, so ist es bei Bestimmung des einkommensteuerfreien Betrags auf Ebene der Kapitalgesellschaft (Methode 1) ausgeschlossen, dass ein Teil der Veräußerungsgewinne als steuerfrei eingestuft wird. Denn über die dazu erforderlichen Informationen verfügt ausschließlich die Gesellschaft, und nur bei Ausschüttung sind deswegen Befreiungen vorgesehen. Dagegen kann bei Anwendung der Methode 2 auch eine Befreiung von „mitverkauften“, beim Anteilseigner nicht zu besteuernden Gewinnen vollzogen werden, weil auch in diesem Fall der steuerfreie Betrag durch jährliche Aufzinsung der Anschaffungskosten ermittelt werden kann. Weil es aus ökonomischer Sicht keinen Unterschied macht, ob der Gewinn der Kapitalgesellschaft an den Anteilseigner ausgeschüttet wird oder durch Veräußerung verfügbar wird, ist der Methode 2 insoweit eindeutig der Vorzug zu geben. Methode 2 bringt damit den gleichen Grundsatz zur Geltung, der auch bei der Besteuerung der entsprechenden Ausschüttungen und Gewinne im Rahmen der Körperschaftsteuer beachtet wird.

152. **Beispiel 9**: Zur Verdeutlichung der steuerlichen Gleichbehandlung von Ausschüttungen und Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen sei in Fortführung von Beispiel 8 nun angenommen, dass die Beteiligung am Ende des Jahres 1 verkauft wird.

Der Veräußerungspreis (P) soll sich so bestimmen, dass der Verkäufer indifferent ist zwischen dem Halten der Beteiligung bis zur Liquidation am Ende des Jahres 2 oder dem Verkauf zum 31. Dezember des Jahres 1. Dann muss der Veräußerungspreis abzüglich der Steuer auf den Gewinn aus dem Verkauf der Beteiligung – dieser ermittelt sich als Differenz von Verkaufserlös und den in Jahr 1 fortgeschriebenen Anschaffungskosten – dem mit dem Markzins (der hier der steuerlichen Normalverzinsung gleicht) nach Steuer diskontierten Wert der Netto-Ausschüttung bei Halten der Beteiligung entsprechen. Letzterer berechnet sich (gerundet) als

$$\frac{1\,201{,}25}{1{,}0 + 0{,}06\left(1 - 0{,}25\right)} = 1\,149{,}52\,.$$

Der Veräußerungspreis P bestimmt sich dann bei fortgeschriebenen Anschaffungskosten in Höhe von 1 045,00 über die Gleichung

$$P - \left(P - 1\,045{,}00\right)\ 0{,}25 = 1\,149{,}52\,.$$

Aufgelöst nach P erhält man

$$P = 1\,184{,}36\,.$$

Die Steuer auf den Veräußerungsgewinn von 139,36 (= 1 184,36 – 1 045,00) beläuft sich auf 34,84. Bei Anlage zum Nettomarktzins stimmt die aufgezinste Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn in Höhe von 36,41 = 34,84 (1 + 0,045) mit dem Aufkommen aus der Besteuerung der Totalausschüttung (Zeile 19 in Tabelle 16 zu Beispiel 8) überein. Der Erwerber erzielt keine Einkünfte, da die Ausschüttung am Ende des Jahres 2 in Höhe von 1 237,66 (siehe Zeile 9 in Tabelle 16 zu Beispiel 8) den aufgezinsten Anschaffungskosten der Beteiligung gleicht (1 237,66 = P ∗ 1,045 = 1 184,36 ∗ 1,045). Daher fallen bei dem Erwerber keine Steuern mehr an. Der Erwerber erzielt einen Vermögenszuwachs von 53,30 (1 273,66 – 1 184,36), welcher der Verzinsung des investierten Kapitals zum Nettomarktzins von 4,5 % (53,30 = 1 184,36 ∗ 0,045) entspricht.

Im Ergebnis wird das Korrespondenzprinzip gewahrt: Der Verkäufer versteuert die aufgedeckten und steuerpflichtigen stillen Reserven, und der Erwerber kann entsprechend sein zu versteuerndes Einkommen mindern.

Folgerung: Bestimmung des steuerfreien Betrags auf Ebene der Anteilseigner

153. Unter Abwägung der ökonomischen, EU-rechtlichen und administrativen Gesichtspunkte ist der Bestimmung des steuerfreien Betrags der Ausschüttungen beziehungsweise der Veräußerungsgewinne auf Ebene der Anteilseigner durch Fortschreibung der Anschaffungskosten der Anteile an der Kapitalgesellschaft mit dem steuerlichen Nettozinssatz der Vorzug zu geben (Methode 2). Nur auf diese Weise lässt sich die gewünschte Finanzierungsneutralität für die Grenzinvestition realisieren. Im Falle der Bestimmung der steuerfreien Kapitalverzinsung auf Ebene der Kapitalgesellschaft (Methode 1) kommt es dagegen zu Doppelbesteuerungen im Falle von Anteilsveräußerungen. Ferner lassen sich die EU-rechtlichen sowie einige der administrativen Anforderungen an die Besteuerung besser durch eine Anknüpfung an die Anteilseignerebene als eine Anknüpfung an die Gesellschaftsebene erfüllen. Es bleibt allerdings die Problematik bestehen, dass die Feststellung der Anteilswerte und ihre jährliche Aufzinsung als Berechnungsgrundlage für die Steuerfreiheit von Ausschüttungen und Veräußerungsgewinnen den Anteilseigner und seine Vermögensverwalter oder Berater mit laufenden Aufzeichnungs- und Abrechnungspflichten belasten.

5. Erstmalige Feststellung und Fortschreibung der Anteilswerte sowie Ermittlung des Verzinsungsfreibetrags

154. Die geschilderten Gesetzesänderungen machen es erforderlich, für sämtliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften Ausgangswerte (Zeitwerte oder historische Werte) festzustellen. Denn durch die hier vorgeschlagene Einführung einer Dualen Einkommensteuer kommt es erstmals zu einer generellen Steuerpflicht von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Darüber hinaus ist in Höhe der steuerlichen Regelverzinsung die Steuerbefreiung für Dividenden sowie für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sicherzustellen (Verzinsungsfreibetrag). Mit der Einführung der Dualen Einkommensteuer ist folglich nicht nur eine erstmalige Verzinsungsbasis, das heißt der steuerlich relevante Anteilswert, sondern auch eine Vorgehensweise für die Fortschreibung dieses Anteilswerts festzulegen.

Feststellung der steuerlich relevanten Anteilswerte (Verzinsungsbasen)

155. Für die erstmalige Bestimmung der **Verzinsungsbasen** beziehungsweise der **steuerlich relevanten Anteilswerte** gibt es grundsätzlich zwei Möglichkeiten: Es werden die historischen Anschaffungskosten zugrunde gelegt (Alternative 1) oder es werden zum Zeitpunkt der Einführung der Dualen Einkommensteuer die Anschaffungskosten zu diesem Zweck neu festgestellt (Alternative 2). Für Alternative 1 spricht, dass tatsächlich geleistete Zahlungen die Grundlage der rechnerischen Verzinsung sind, für Alternative 2 spricht, dass die Werte im Zeitpunkt der Einführung des neuen Steuersystems vergleichbar sein sollten (Zeitwerte im Zeitpunkt der Einführung der Dualen Einkommensteuer).

156. Geht man von den **historischen Anschaffungskosten** der Anteilswerte aus, so hat dies den Nachteil, dass die Zufälligkeiten des Erwerbszeitpunktes die Höhe der Normalverzinsung und des Verzinsungsfreibetrags mitbestimmen. Ferner ist damit zu rechnen, dass die Steuerpflichtigen durch Veräußerungs- und Erwerbsgeschäfte vor Inkrafttreten des Gesetzes stille Reserven realisieren und erhöhte Anschaffungskosten generieren, um einerseits bei bisher nicht steuerverhafteten Anteilen eine Steuerpflicht von in der Vergangenheit gebildeten stillen Reserven zu vermeiden und um andererseits in den Genuss einer höheren Verzinsungsbasis zu kommen. Ein Ansatz zum **Zeitwert** der Anteilswerte beseitigt diesen Anreiz und stellt in Bezug auf künftige Anteilsveräußerungen gleichzeitig sicher, dass vor Einführung der Dualen Einkommensteuer gebildete stille Reserven in den Anteilswerten von einer Besteuerung ausgenommen werden. Zugleich begegnet er **verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine „rückwirkende" Verstrickung** steuerfrei entstandener stiller Reserven. Korrespondierend hierzu ist der Zeitwert aber auch dann anzusetzen, wenn er unter den historischen Anschaffungskosten liegt.

157. Aus diesem Grund ist der Ansatz der Anteilswerte mit ihrem **Zeitwert** zum 1. Januar des Umstellungsjahres für alle Anteile an Kapitalgesellschaften vorzusehen, die zuvor **nicht steuerverhaftet** waren. Hierunter fallen Anteile mit einer Beteiligungsquote an der Kapitalgesellschaft von weniger als 1 vH, sofern der Zeitpunkt der Anschaffung mehr als ein Jahr zurückliegt. Die Feststellung der Zeitwerte kann sich an den bekannten Maßstäben des Bewertungsgesetzes (§ 11 BewG) orientieren: Bei notierten Anteilen ist der Börsenkurs beziehungsweise der Kurswert im Umstellungszeitpunkt zugrunde zu legen, bei nicht notierten Anteilswerten ist der gemeine Wert nach dem Stuttgarter Verfahren für diesen Zeitpunkt zu ermitteln. Bei **steuerverhafteten Anteilen**, das heißt bei betrieblichen Anteilen (§§ 15, 16 EStG) oder bei Anteilen des Privatvermögens, die unter §§ 17, 23 EStG fallen, sowie bei einbringungsgeborenen Anteilen (§ 21 UmwStG) sind die **historischen Anschaffungskosten** zugrunde zu legen und fortzu führen. Aus Vereinfachungsgründen könnte bei steuerverhafteten Anteilen im Sinne des § 23 EStG auch auf die Kurswerte zum 1. Januar des Umstellungsjahres abgestellt werden (§ 22a Absatz 3 in Verbindung mit 22 Absatz 3 S. 3, Absatz 6 S. 2 EStG-E).

Fortschreibung der steuerlich relevanten Anteilswerte (Verzinsungsbasen)

158. Entnahmen und Einlagen von Eigenkapital in die Kapitalgesellschaft verändern – wie schon im geltenden Recht – die Anschaffungskosten beziehungsweise den Buchwert der Beteiligung und somit – für das künftige Recht – auch die **Verzinsungsbasis**. Derartige Veränderungen könnten tagesgenau verfolgt werden. Der Buchwert entwickelt sich dann wie folgt:

Anschaffungskosten/Buchwert (Verzinsungsbasis) zu Beginn des Jahres
+ Einlagen (offene oder verdeckte)
– Entnahmen
= Anschaffungskosten/Buchwert (Verzinsungsbasis) zum Ende des Jahres.

159. Aus Gründen der Vereinfachung der Steuererhebung könnte eine steuerliche Feststellung der Verzinsungsbasis weniger häufig, etwa vierteljährlich oder halbjährlich erfolgen. Die Genauigkeit der Steuerberechnung erfordert allerdings eine **tagesgenaue Bewertung**. Diese muss jedoch nur bei tatsächlichen Ausschüttungs- oder Veräußerungsfällen durchgeführt werden.

160. Im Zusammenhang mit der Einführung einer allgemeinen Veräußerungsgewinnbesteuerung liegen die erforderlichen Daten vor, und die technischen Erhebungsvoraussetzungen sind gegeben. Dies gilt auch für regelmäßig gehandelte Anteile. Bei den **Depot führenden Kreditinstituten** sind auch bei Aktien, die an einer Börse gehandelt werden, die relevanten Informationen über die Anschaffungskosten und den Anschaffungszeitpunkt der Anteile sowie die Zeitdauer, in der ein Steuerpflichtiger den Anteil hält, vorhanden.

161. Bei **nicht notierten Anteilen** sind Veräußerungen sehr viel seltener, allerdings kommt es auch bei Ausschüttungen (zum Beispiel von Rücklagen aus mehreren Jahren) zu der Notwendigkeit, die Verzinsungsbasis festzustellen. Dabei erleichtert in diesen Fällen die Buchführungspflicht der Kapitalgesellschaft die Kontrolle des Beteiligungsbuchwerts im Hinblick auf Entnahmen und Einlagen von Kapital. Im Ergebnis stehen einer tagesgenauen Bestimmung der Verzinsungsbasen und der daraus abgeleiteten Verzinsungsfreibeträge keine unüberwindlichen administrativen Schwierigkeiten im Wege.

Bestimmung des Verzinsungsfreibetrags – Gesamtbetrachtung oder Einzelbetrachtung?

162. Der jährliche steuerliche Verzinsungsfreibetrag („verrechenbarer Verzinsungsfreibetrag“) für Dividenden sowie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ergibt sich als Produkt der Verzinsungsbasis und der festgelegten Regelverzinsung nach Steuern („periodischer Verzinsungsfreibetrag“), erhöht um einen im vorangegangenen Veranlagungszeitraum nicht verrechneten Verzinsungsfreibetrag:

Tabelle 17

Bestimmung des Verzinsungsfreibetrags

	nicht verrechneter Verzinsungsfreibetrag aus Vorperiode
+	Anschaffungskosten/Buchwert der Beteiligung
=	Verzinsungsbasis der laufenden Perioden
*	Rechnungszins
=	periodischer Verzinsungsfreibetrag
+	nicht verrechneter Verzinsungsfreibetrag aus Vorperiode
=	verrechenbarer Verzinsungsfreibetrag

Analog zu den Verzinsungsbasen sind auch die Verzinsungsfreibeträge **tagesgenau** festzustellen. Die Verzinsungsfreibeträge sind an die Person des Steuerpflichtigen gebunden, können allerdings im Erbfall auf den oder die Erwerber übergehen.

163. Zweifelhaft ist, ob die Verzinsungsfreibeträge auch an einzelne Beteiligungen gebunden sein sollten, aus denen sie abgeleitet werden. Will man das Ziel der Investitionsneutralität ernst nehmen und daher auch **Diversifikationsstrategien** nicht „bestrafen", sprechen gute Gründe dafür, dass sämtliche Verzinsungsfreibeträge aus dem Beteiligungsbesitz, die am Ende des Jahres vorliegen, dazu genutzt werden, einen Teil der insgesamt anfallenden Dividenden und Veräußerungsgewinne oder andere mit Körperschaftsteuer vorbelastete Kapitaleinkünfte steuerfrei zu stellen. Nicht genutzte Verzinsungsfreibeträge könnten dann zeitlich und betragsmäßig unbegrenzt und verzinslich vorgetragen werden. Sie minderten spätere Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne oder andere mit Körperschaftsteuer vorbelastete Kapitaleinkünfte. Die Nutzung der Verzinsungsfreibeträge innerhalb eines Jahres und der Vortrag ungenutzter Verzinsungsfreibeträge würden sicherstellen, dass **keine Verzinsungsfreibeträge verloren gingen**. Dadurch würde die entsprechende Verzinsung des insgesamt in Beteiligungen an Körperschaften investierten Eigenkapitals von der Einkommensteuer freigestellt.

164. Die vorstehend geschilderte wechselseitige Verrechnungsfähigkeit von Verzinsungsfreibeträgen und mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Kapitaleinkünften über die Grenze der einzelnen Beteiligung hinweg erweist sich jedoch bei ihrer praktischen Anwendung im Bereich der Quellenbesteuerung als äußerst problematisch.

Quellensteuern können nur dann einfach erhoben werden, wenn das vermögensverwaltende Kreditinstitut im Zeitpunkt der Auszahlung eines Ertrags (einer Dividende oder eines Veräußerungserlöses) seinen Unterlagen die Höhe der jeweiligen Anschaffungskosten, deren periodische Aufzinsung und zwischenzeitlich bereits (etwa im Rahmen von Dividendenzahlungen) genutzte Verzinsungsfreibeträge entnehmen kann. Denn nur dann kann das Kreditinstitut im Zeitpunkt der Erhebung von Quellensteuern den einzubehaltenden und abzuführenden Betrag genau berechnen. Dies lässt sich verwaltungspraktisch nur verwirklichen, wenn man den **Verzinsungsfreibetrag auf die einzelne Anlage bezieht**. Denn für den Gesamtbestand des von einem Kreditinstitut verwalteten Portfolios liegen frühestens zum Ende eines Wirtschaftsjahres die Daten vor, die erforderlich sind, um auf das ganze Portfolio den Gesamtverzinsungsbetrag zu ermitteln und gegen die Erträge und Veräußerungserlöse zu verrechnen. Dann ist es allerdings zu spät, um Quellensteuern zu erheben, die an vielen Zeitpunkten im Wirtschaftsjahr aus Anlass des Zuflusses von Erträgen einbehalten und abgeführt werden müssen.

165. Um einerseits die genannten Schwierigkeiten bei einer freien Verrechnung nicht verrechneter Verzinsungsfreibeträge zu vermeiden und um andererseits die Neutralitätseigenschaften, die das Modell der Dualen Einkommensteuer kennzeichnen, weitest möglich zu erhalten, wird vorgeschlagen, nicht verrechnete Verzinsungsfreibeträge an die jeweilige Beteiligung zu binden. Wird die Beteiligung veräußert, gehen nicht genutzte Verzinsungsfreibeträge unter. Man könnte aber darüber nachdenken, durch Erweiterung des für Stückzinsen bekannten Topfmodells nach § 43a EStG es zu ermöglichen, die bei einer Veräußerung der Beteiligung nicht genutzten Verzinsungs-

freibeträge mit anderen vorbelasteten Kapitalerträgen im Rahmen des Quellenabzugs zu verrechnen (§ 43a Absatz 3 S. 1 Nr. 2, S. 2 EStG-E).

166. Ein Beispiel veranschaulicht, wie die Besteuerung des Beteiligungsbesitzes bei tagesgenauer Berechnung der Verzinsungsfreibeträge erfolgt, wenn die Verzinsungsfreibeträge **an die einzelne Beteiligung gebunden** sind (Tabelle 18).

Tabelle 18

Beispiel zur Verrechnung von tagesgenauen Verzinsungsfreibeträgen

	1	90	130	300	365
	Tag(e)				
Beteiligung 1 (a)					
(1a) Ankauf (+)/Verkauf (-)	+ 100	.	.	.	.
(2a) Ausschüttung	.	.	.	.	3
(3a) Veräußerungsgewinn	.	.	.	.	.
(4a) Verzinsungsfreibetrag	.	.	.	.	4,50
Beteiligung 2 (b)					
(1b) Ankauf (+)/Verkauf (-)	+ 200	.	- 150	.	.
(2b) Ausschüttung	.	.	.	.	.
(3b) Veräußerungsgewinn	.	.	10	.	.
(4b) Verzinsungsfreibetrag	.	.	3,25	.	1,45
Beteiligung 3 (c)					
(1c) Ankauf (+)/Verkauf (-)	.	+ 50	.	- 50	.
(2c) Ausschüttung	.	.	.	.	.
(3c) Veräußerungsgewinn	.	.	.	- 10	.
(4c) Verzinsungsfreibetrag	.	.	.	1,29	.
Beteiligung 4 (d)					
(1d) Ankauf (+)/Verkauf (-)	.	.	+ 300	.	- 200
(2d) Ausschüttung	.	.	.	.	10
(3d) Veräußerungsgewinn	.	.	.	.	20
(4d) Verzinsungsfreibetrag	.	.	.	.	8,69

Beispiel 10: Die Verzinsung wird für jede Aktientransaktion tagesgenau ermittelt [Zinssatz je Tag = 0,0123 % = 6 % (1 – 0,25)/365]. Bei Beteiligung 1 mit Anschaffungskosten von 100 ergibt sich daher ein Verzinsungsfreibetrag von 4,5. Beteiligung 2 wird mit Anschaffungskosten von 200 für einen Zeitraum von 130 Tagen gehalten, so dass sich ein Verzinsungsfreibetrag von 3,21 (= 200 ∗ 130 ∗ 0,045/365) ergibt; nach dem Verkauf von Beteiligungen mit Anschaffungskosten von 150 bleibt ein Bestand von 50, der weitere 235 Tage zu verzinsen ist und deswegen zu einem Verzinsungsfreibetrag von 1,45 (= 50 ∗ 230 ∗ 0,045/365) führt.

Der Verzinsungsfreibetrag der Beteiligung 1 mindert die Ausschüttung; der überschießende Verzinsungsfreibetrag von 1,50 (= 4,50 – 3,00) ist auf das nächste Jahr vorzutragen und weiter zu verzinsen. Der Verzinsungsfreibetrag der Beteiligung 2 von 3,21 ist gegen den Veräußerungsgewinn voll zu verrechnen; der am Ende des Jahres an die verbleibende Beteiligung 2 gebundene Verzinsungsfreibetrag von 1,45 ist auf das nächste Jahr vorzutragen und weiter zu verzinsen. Der Verzinsungsfreibetrag der Beteiligung 3 von 1,29 kann nicht genutzt werden und geht wegen des Abgangs der Beteiligung 3 unter. Der Verzinsungsfreibetrag der Beteiligung 4 von 8,69 kann mit den Ausschüttungen und Veräußerungsgewinnen voll verrechnet werden.

Die Bindung der Verzinsungsfreibeträge an einzelne Anlagen hat zur Folge, dass die Besteuerung immer abschließend ist. Dies vereinfacht die Steuererhebung. Man zwingt also den Steuerpflichtigen **nicht in die regelmäßige Veranlagung**. Damit bleibt ein wichtiger Vorteil der hier vorgeschlagenen Erhebung einer proportionalen Quellensteuer erhalten.

6. Behandlung von Verlusten aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

167. Im Rahmen der Dualen Einkommensteuer unterliegen auf der Ebene unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, soweit sie den Verzinsungsfreibetrag übersteigen, der (Kapital-)Einkommensteuer in Höhe des proportionalen Satzes von 25 vH (§ 22 Absatz 1 S. 1 Nr. 1 EStG-E). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Anteile in einem inländischen Betriebsvermögen oder im Privatvermögen befinden (§ 22 Absatz 6 in Verbindung mit § 20 Absatz 3 EStG-E). Bei Anteilen im Privatvermögen sind die bisher in den §§ 17, 23 EStG normierten Haltedauern und Beteiligungsquoten irrelevant.

Das steuerliche **Korrespondenzprinzip** gebietet es, dass Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften eine entsprechende Entlastung, das heißt in Höhe der proportionalen Steuer auf Gewinne aus Anteilsveräußerungen, erfahren. Eine Verlustverrechnung mit progressiv besteuerten Einkünften ist hingegen nur nachrangig vorzusehen. Entsteht aus der **Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ein Verlust**, weil der Veräußerungserlös geringer ist als der Buchwert der Beteiligung, so ist dieser Verlust im Wege des **innerperiodischen Verlustausgleichs** mit steuerpflichtigen Gewinnen aus Beteiligungsbesitz und mit anderen steuerpflichtigen Kapitaleinkünften (etwa Zinsen) desselben Veranlagungszeitraums zu verrechnen (§ 2 Absatz 3 S. 1 EStG-E). Nicht ausgleichsfähige Verluste sind im Rahmen des **interperiodischen Verlustabzugs** von Veräußerungsgewinnen oder anderen steuerpflichtigen Kapitaleinkünften künftiger Veranlagungszeiträume abzugsfähig. Der in erster Linie auf die Kapitaleinkünfte bezogene Verlustausgleich stellt sicher, dass Verluste in der Regel eine Steuerersparnis nach Maßgabe des Steuersatzes von 25 vH hervorrufen.

Zu der steuerlichen Behandlung von Verlusten im Rahmen des hier vorgeschlagenen Konzepts im Einzelnen wird auf die Ausführungen im vierten Kapitel (Ziffern 362 ff.) verwiesen.

168. Trifft ein Veräußerungsverlust mit nicht genutzten Verzinsungsfreibeträgen aus der Aufzinsung des Anteilswerts zusammen, hat dies keine Konsequenzen für die Höhe des steuerlich abzugsfähigen Veräußerungsverlusts. Der Veräußerungsverlust ist nach den aufgezeigten Grundsätzen ausgleichs- beziehungsweise abzugsfähig. Der Verzinsungsfreibetrag dagegen ist an die veräußerte Beteiligung gebunden und geht deswegen unter.

Beispiel 11: Der Steuerpflichtige hat zu Beginn des Jahres 1 einen Betrag von 1 000 in die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft D investiert. D erzielt vor Steuern mit dem zugeführten Kapital gerade einen Gewinn in Höhe des steuerlichen Normalzinssatzes von 6 % (= 60), zahlt darauf 15 Körperschaftsteuer und weist ein Eigenkapital von 1 045 aus. Am Ende des Jahres 1 beträgt der Kurswert (gemeiner Wert) von D 945. Im Zusammenhang mit einer Veräußerung am Ende des Jahres 1 überlegt der Anteilseigner, ob er die Gewinne der D zuvor ausschütten soll (Alternative 1) oder nicht (Alternative 2).

Der Verzinsungsfreibetrag des Anteilseigners beläuft sich auf 45 (= 1 000 ∗ 0,045); in dieser Höhe sind Beteiligungserträge vor der Besteuerung abgeschirmt. Werden die Anteile an der Kapitalge-

sellschaft D Ende des Jahres 1 zum Kurswert von 945 veräußert (Alternative 2), entsteht ein Veräußerungsverlust von 55 (= 1 000 - 945), der mit steuerpflichtigen Kapitaleinkünften verrechenbar ist und eine Steuerersparnis von 13,75 (= 55 ∗ 0,25) auslöst. Der nicht genutzte Verzinsungsfreibetrag geht unter. Die gesamten liquiden Mittel des Anteilseigners betragen 958,75 (= 945 + 13,75). Werden dagegen die offenen Rücklagen von 45 vor der Veräußerung ausgeschüttet (Alternative 1), so können die Dividenden durch die Verrechnung mit dem Verzinsungsfreibetrag steuerfrei bezogen werden. Der Kurswert sinkt auf 900, und es entsteht ein Veräußerungsverlust von 100 (= 1 000 - 900), der mit steuerpflichtigen Kapitaleinkünften verrechenbar ist. Der Anteilseigner verfügt also über liquide Mittel von 970 (= 900 + 45 + 25).

Im Ergebnis kommt es zu einer Begünstigung von Ausschüttungen (Alternative 1 im obigen Beispiel) gegenüber Anteilsveräußerungen (Alternative 2 im obigen Beispiel). Diese Begünstigung würde nicht auftreten, wenn der Verzinsungsfreibetrag bei der Veräußerung nicht unterginge; im obigen Beispiel entstünde dann eine zusätzliche Steuerersparnis in Höhe von 11,25 (= 45 ∗ 0,25), und die liquiden Mittel im Veräußerungsfall betrügen wie im Ausschüttungsfall 970 (= 958,75 + 11,25). Der Untergang nicht genutzter Verzinsungsfreibeträge bei einer Veräußerung hat somit für sich genommen zwar nachteilige Wirkungen, weil es zu steuerlichen Einflüssen auf die Ausschüttungspolitik der Gesellschaften kommt. Diese Wirkungen müssen aber in Kauf genommen werden, weil es aus administrativen Gründen unerlässlich ist, den Verzinsungsfreibetrag strikt an die jeweilige Beteiligung zu binden.

III. Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

1. Prüfung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung

169. Im Rahmen der Dualen Einkommensteuer kann sich zwischen dem für Kapitalgesellschaften vorgesehenen Steuersatz von 25 vH, der die Körperschaftsteuer und den Solidaritätszuschlag sowie gegebenenfalls die Gewerbesteuer einschließt, und dem Satz der Einkommensteuer einschließlich Solidaritätszuschlag eine erhebliche Spreizung ergeben. Sie beträgt 25 Prozentpunkte, wenn keine Einkommensteuer bezahlt wird und 19,31 Prozentpunkte (= 44,31 vH – 25 vH), wenn der Spitzensatz der Einkommensteuer zur Anwendung kommt. Von dieser Tarifspreizung könnten Anreize zur Verlagerung von Einkünften der Kapitalgesellschaft auf den Gesellschafter und umgekehrt vom Gesellschafter auf die Kapitalgesellschaft ausgehen, indem schuldrechtliche Vertragsbeziehungen zu unangemessenen Bedingungen abgewickelt werden, die von denen abweichen, die zwischen unabhängigen Dritten vereinbart werden.

170. Liegen den schuldrechtlichen Vereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter unangemessene Entgelte zugrunde, können diese zum einen mit den herkömmlichen Instituten der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Kapitaleinlage korrigiert werden. Zum anderen begrenzt der im Rahmen der Dualen Einkommensteuer vorgesehene einheitliche und proportionale Steuersatz auf Erträge in Höhe der steuerlich begünstigten Kapitalverzinsung, die innerhalb und außerhalb von Unternehmen erzielt wird, derartige Gestaltungen bereits im Ansatz.

171. So bietet der gespaltene Tarif wenig Anreize, den Gewinn der Kapitalgesellschaft zu Gunsten der Einkünfte des Gesellschafters zu verringern. Unangemessen hohe Zinsen für ein Gesellschafterdarlehen sparen in gleicher Höhe Körperschaftsteuer wie sie Kapitaleinkommensteuer auslösen. Unangemessen hohe Gehälter der Gesellschafter-Geschäftsführer lösen Körperschaftsteuerersparnisse aus, denen aufgrund des progressiven Tarifs der Einkommensteuer Einkommensteuerzahlungen gegenüberstehen, die regelmäßig die Ersparnis übersteigen.

Beispiel 12: Der Gesellschafter-Geschäftsführer G hat zu Beginn des Jahres 1 einen Betrag von 1 000 in die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft D investiert. D erzielt vor Steuern und Geschäftsführervergütung mit dem zugeführten Kapital einen Gewinn in Höhe von 250. Die angemessene Geschäftsführervergütung beträgt 100. In diesem Fall hat D 150 (= 250 – 100) zu versteuern und zahlt 37,5 (= 150 ∗ 0,25) Körperschaftsteuer. Der Gewinn nach Körperschaftsteuer in Höhe von 112,5 (= 150 – 37,5) wird am Ende des Jahres 1 vollständig an G ausgeschüttet. G steht aus der Beteiligung ein Verzinsungsfreibetrag von 45 (= 1 000 ∗ 0,045) zu, so dass sich eine steuerpflichtige Dividende von 67,5 (= 112,5 – 45) ergibt, worauf Einkommensteuer in Höhe von 16,88 (= 67,50 ∗ 0,25) entfällt. Die angemessene Geschäftsführervergütung löst Einkommensteuer in Höhe von 44,31 (= 100 ∗ 0,4431) aus. G verfügt somit über ein Nettoeinkommen von 151,31 (= 112,5 – 16,88 + 100 – 44,31). Wird stattdessen die Geschäftsführervergütung um 90 auf 190 erhöht, hat D 60 (= 250 – 190) zu versteuern und zahlt 15 (= 60 ∗ 0,25) Körperschaftsteuer. Wird der Gewinn nach Körperschaftsteuer in Höhe von 45 (= 60 – 15) am Ende des Jahres 1 vollständig an G ausgeschüttet, bleibt dieser aufgrund des Verzinsungsfreibetrags in gleicher Höhe steuerfrei. Die Geschäftsführervergütung von 190 löst Einkommensteuer in Höhe von 84,19 (= 190 ∗ 0,4431) aus. G verfügt somit über ein Nettoeinkommen von 150,81 (= 45 + 190 – 84,19).

172. Im Grundsatz werden im Rahmen der Dualen Einkommensteuer Fälle der Gewinnverlagerung von der Kapitalgesellschaft auf den Gesellschafter an Bedeutung verlieren. Gleichwohl kann es sich im Einzelfall anbieten, überhöhte Zahlungen vorzusehen. In diesen Fällen kann die Korrektur der Entgelte weiterhin mittels des Instruments der **verdeckten Gewinnausschüttung** erfolgen.

173. Wegen des einheitlichen Steuersatzes auf Erträge in Höhe der steuerlichen Regelverzinsung lohnt es im Rahmen der Dualen Einkommensteuer ferner nicht, Einkünfte auf die Kapitalgesellschaft zu verlagern, indem dieser im Rahmen schuldrechtlicher Verträge Vorteile zugewendet werden. Die Übertragung von Wirtschaftsgütern, die einen Gewinn in Höhe der Normalverzinsung erwirtschaften, auf die Kapitalgesellschaft unter dem Marktpreis bringt deswegen keine Steuervorteile. Dennoch bedarf es einer Angemessenheitskontrolle. Sie wird nötig, um stille Reserven im Zeitpunkt der Übertragung auf die Kapitalgesellschaft aufzudecken. Diese Kontrolle erfolgt wie im geltenden Recht mittels des Instruments der **verdeckten Kapitaleinlage**.

174. Die Tarifspreizung bietet grundsätzlich auch keine Anreize, höher besteuertes Einkommen der Gesellschafter auf die Kapitalgesellschaft zu verlagern. Bei Vereinbarung eines unangemessen niedrigen Entgelts wendet der betreffende Gesellschafter zum einen den anderen Gesellschaftern einen Vorteil zu. Der Interessenkonflikt zwischen Gesellschaftern begrenzt deshalb derartige Vereinbarungen. Zum anderen sind selbst bei fehlendem Interessenkonflikt zwischen den Gesellschaftern die **zu erzielenden Steuerersparnisse denkbar gering**. Wird dennoch ein unangemessen niedriges Entgelt vereinbart (etwa zwischen einer Einpersonen-Kapitalgesellschaft und ihrem Alleingesellschafter), so erzielt der Gesellschafter zunächst einen Liquiditätsvorteil in Höhe der ersparten Einkommensteuer. Dem stehen allerdings die Körperschaftsteuer auf den erhöhten Gewinn der Kapitalgesellschaft und später die Einkommensteuer auf den ausgeschütteten Gewinn der Kapitalgesellschaft gegenüber. Wenn die Kapitalgesellschaft den zusätzlichen Gewinn zum Marktzins anlegt, so hat sie insoweit keinen Vorteil gegenüber dem Gesellschafter, der zugeflossene Zahlungen ebenfalls zum Marktzins anlegt; in beiden Fällen wird der Zinsertrag mit 25 vH belastet. Unter diesen Umständen kann der Gesellschafter durch ein unangemessen niedriges Entgelt keinen Vermögensvorteil erreichen. Beispiel 13 illustriert die geringen Anreize zur Verlagerung von Einkünften vom Gesellschafter auf die Kapitalgesellschaft im Rahmen der Dualen Einkommensteuer.

Beispiel 13: Der Gesellschafter reduziert das von ihm bezogene Gehalt für die Geschäftsführung der Gesellschaft um 100 000, so dass der Gewinn der Kapitalgesellschaft um diesen Betrag steigt. Dies löst 25 000 an Körperschaftsteuer aus. Die Kapitalgesellschaft verfügt nach der Steuerzahlung über 75 000, die sie am Kapitalmarkt zu 6 % vor Steuern (Nettozinssatz: 4,5 %) für 10 Jahre anlegt, um danach den Anlagebetrag einschließlich Zinsen in Höhe von 116 473 (= 75 000 ∗ $1{,}045^{10}$) auszuschütten. Die Ausschüttung ist mit 25 vH[46)] zu versteuern, so dass ein Betrag von 87 355 (= 116 473 – 116 473 ∗ 0,25) verbleibt. Wird alternativ ein angemessenes Gehalt gezahlt, so fällt keine zusätzliche Körperschaftsteuer an, jedoch ist Einkommensteuer zu zahlen. Bei einem Steuersatz von 43,75 vH[47)] verbleibt ein Betrag nach Steuern von 56 250 (= 100 000 – 100 000 ∗ 0,4375), der zum Nettozinssatz von 4,5 % für 10 Jahre angelegt werden kann. Es resultiert wieder ein Betrag von 87 355 (= 56 250 ∗ $1{,}045^{10}$).

175. Aus dieser Sicht ist die Korrektur unangemessen niedriger Zahlungen der Kapitalgesellschaft für schuldrechtliche Vergütungen an die Gesellschafter nicht dringlich. Denn ein Einkommensteuersatz unterhalb der Steuerbelastung der Ausschüttung macht ein unangemessen niedriges Entgelt steuerlich unattraktiv.

176. Eine andere Beurteilung würde sich dagegen ergeben, falls Zinserträge außerhalb von Unternehmen nicht vom niedrigen Steuersatz auf die Normalverzinsung des Kapitals profitieren könnten. In diesem Fall wären Gewinnverlagerungen vom Gesellschafter auf die Kapitalgesellschaft steuerlich attraktiv, wie Beispiel 14 verdeutlicht.

Beispiel 14: In Abwandlung von Beispiel 13 wird angenommen, dass im Falle eines angemessenen Gehalts Zinserträge aus der Anlage von Zahlungsüberschüssen auf Ebene des Gesellschafters einem Steuersatz von 43,75 vH unterliegen. Der nach Steuern verbleibende Betrag von 56 250 (= 100 000 – 100 000 ∗ 0,4375, siehe Beispiel 13) kann nunmehr nur zu einem Nettozinssatz von 3,375 % (= 6 % ∗ (1 – 0,4375) für zehn Jahre angelegt werden. Nach zehn Jahren resultiert daraus ein Betrag von 78 393 (= 56.250 ∗ $1{,}03375^{10}$). Dieser liegt um 8 962 beziehungsweise 10,26 vH unter dem Betrag von 87 355, der sich im Falle einer Gewinnverlagerung auf die Kapitalgesellschaft ergäbe.

177. Für sehr hohe Einkommensteuersätze und somit steuerpflichtige Einkünfte ist jedoch auch im Rahmen der Dualen Einkommensteuer eine Gewinnverlagerung auf die Kapitalgesellschaft unter steuerlichen Gesichtspunkten lohnend. Konkret muss der Grenzsteuersatz über der Tarifbelastung der die Eigenkapitalverzinsung übersteigenden Gewinne von 43,75 vH liegen. Es bleibt zudem immer der Liquiditätseffekt, wenn Kapitalgesellschaften Gewinne in Anlagen reinvestieren, deren Renditen die steuerbegünstigte Kapitalverzinsung übersteigen. Damit verbundene Gewinne unterliegen zunächst nur einer Belastung von 25 vH. Gesellschafter von Kapitalgesellschaften können die Steuerbelastung des Teils des Unternehmensertrags, der einer höheren Besteuerung als 25 vH unterliegt, deshalb reduzieren.

---

46) Die Ausschüttung gilt unabhängig davon, ob die Ermittlung des Verzinsungsfreibetrags am bilanziellen Eigenkapital der Kapitalgesellschaft (Methode 1, Ziffer 140) oder an den Anschaffungskosten der Anteile (Methode 2, Ziffer 141) ansetzt, als steuerpflichtiger Mehrertrag. Bei Methode 1 gehen Finanzanlagen nicht in die relevante Eigenkapitalbasis ein (siehe Ziffern 248 ff. zur Eigenkapitalverzinsung bei Personenunternehmen, die bei Kapitalgesellschaften bei Methode 1 analog gelten müsste.); bei der hier vorgeschlagenen Methode 2 führen thesaurierte Gewinne generell nicht zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten (Verzinsungsbasis).

47) Wird für die Gehaltszahlungen hingegen der Spitzensatz der Einkommensteuer einschließlich Solidaritätszuschlag von 44,31 vH unterstellt, ist ein Gehaltsverzicht aus steuerlicher Sicht lohnend, wenngleich die vom Tarif der Einkommensteuer ausgelösten Anreize eher gering sind (siehe Beispiel 5 und Tabelle 5 in Ziffer 88).

178. Ein unangemessen niedriges Gehalt stellt einen Nutzungsvorteil dar, der nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht als verdeckte Kapitaleinlage einzustufen ist.[48)] Eine steuerliche Korrektur scheidet deswegen insoweit aus. Gesellschafter von Personengesellschaften (und Einzelunternehmer) haben diese Möglichkeit nicht. Dies spricht dafür, eine Angemessenheitskontrolle zu vollziehen. Dies könnte den Anlass dafür bieten, die unter gemeinschaftsrechtlichen Gesichtspunkten ohnehin nicht mehr haltbare Regel des § 1 Außensteuergesetz[49)] als allgemeine Einkünftekorrekturvorschrift zu etablieren, und damit zugleich auf einer gesetzlichen Grundlage eine einheitliche Rechtsbildung sowohl auf Tatbestands- wie auf Rechtsfolgenseite zu ermöglichen.

2. Fremdfinanzierung

Festverzinsliche Fremdkapitalvergütungen

179. Zinsen, die von Kapitalgesellschaften gezahlt werden, sind abzugsfähige Betriebsausgaben. Es ergibt sich daher durch den Zinsabzug eine Minderung der Körperschaftsteuer in Höhe von 25 vH des Betrags der Zinsen. Der steuerpflichtige Empfänger der **Zinsen** hat diese mit **25 vH** zu versteuern. Unangemessen hohe Zinszahlungen an Darlehen gewährende Gesellschafter sind mit dem Instrument der verdeckten Gewinnausschüttung zu korrigieren (Ziffer 172).

180. Auch Gewinne aus der Veräußerung von Forderungstiteln gleich welcher Art sind steuerpflichtig. Die nach dem geltenden Einkommensteuerrecht vorzunehmende Unterscheidung zwischen Zinsertrag und Kapitalrückfluss entfällt. Besteuert wird auch hier die Reinvermögensmehrung (§ 22 Absatz 1 S. 1 Nr. 1 und Absatz 2 Nr. 1 EStG-E). Die Besteuerung der Veräußerungserfolge aus Forderungstiteln beseitigt bestehende, systematisch nicht zu begründende Unterschiede zur Besteuerung von Beteiligungen und von Forderungstiteln im Betriebsvermögen. Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage dient hier auch der Vereinfachung der Steuerberechnung und der Steuererhebung. Anreize, Finanzinstrumente zu gestalten, die den ökonomischen Zins in nicht steuerbare Kapitalrückzahlungen transformieren, verschwinden völlig. Soweit Kreditinstitute die Steuer erheben, sind die nötigen Informationen vorhanden. Bei den eher seltenen Fällen, in denen natürliche Personen derartige Gewinne unmittelbar erzielen, erfordert dies die Einführung entsprechender Aufzeichnungspflichten.

Gewinnabhängige Fremdkapitalvergütungen

181. Eine Sonderproblematik bilden **„hybride Finanzierungsformen“**, insbesondere die Hingabe von Fremdkapital gegen Gewinnbeteiligung, wie sie im Rahmen stiller Beteiligungen oder partiarischer Darlehen praktiziert wird. Das gewinnabhängige Entgelt für dieses Fremdkapital kann leicht den Betrag der auf den Kapitaleinsatz entfallenden „begünstigten Kapitalverzinsung“ übersteigen. Würde man nun einerseits – der bisherigen Praxis entsprechend – für Zahlungen auf gewinnabhängige Fremdkapitalgaben den vollen Betriebsausgabenabzug zulassen und andererseits beim Empfänger nur eine Proportionalsteuer von 25 vH erheben, so würde dies eine deutliche Verminderung der Steuerlast mit sich führen. Denn in diesem Fall würde auch der Teil der Entgelte, der über die begünstigte Kapitalverzinsung hinausgeht, bei einer Gesamtbetrachtung von Darle-

48) BFH vom 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl II 1988, 348.

49) BFH vom 21.6.2001 - B I 141/00, BFHE 195, 398; EuGH vom 21.11.02, Rs. C-436/00, Slg. 2002, I-10829.

hensnehmer und Darlehensgeber nur einer Steuerbelastung von 25 vH unterliegen. Für gewinnabhängige Vergütungen aller Art ist allerdings – wie das Beispiel des „Genussrechts“ im geltenden § 8 Absatz 3 S. 2 KStG zeigt auch eine **volle Gleichstellung mit gewöhnlichen Ausschüttungen** denkbar. Diese Regelung lässt sich verallgemeinern: Sofern für die Hingabe von Fremdkapital ganz oder teilweise eine gewinnabhängige Verzinsung gewährt wird, ist daher nicht nur bei Genussrechten, sondern auch bei (typischen) stillen Gesellschaften oder partiarischen Darlehen ein Zinsabzug zu versagen (§ 8 Absatz 3 S. 2 KStG-E). Die Zinszahlung fließt dann mit Körperschaftsteuer belastet ab. Es ergibt sich insoweit kein Unterschied zur Ausschüttung. Der Kapitalgeber wird auch hinsichtlich seines Fremdkapitaltitels behandelt wie ein Eigenkapitalgeber: Die Anschaffungskosten des Genussrechts, der Darlehensforderung oder der stillen Beteiligung werden mit dem gleichen Zinssatz aufgezinst, wie dies bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften der Fall ist (§ 20 Absatz 1 Nr. 4 lit. a in Verbindung mit § 22a Absatz 1 EStG-E).[50)] Veräußerungsgewinne sind entsprechend steuerpflichtig. Einen **Sonderfall** bilden nur **atypische stille Gesellschaften**, die wegen ihrer strukturellen Ähnlichkeit mit Kommanditgesellschaften dem Regime der Personenunternehmen unterworfen werden sollten (dazu Ziffern 195 ff.).

182. Wenn der deutsche Gesetzgeber dazu übergeht, bei sämtlichen Finanzierungsinstrumenten, die eine gewinnabhängige Verzinsung vorsehen, den Zinsabzug zu versagen, hat dies allerdings auch Folgen für die Einstufung von entsprechenden Zahlungen, die aus dem Ausland in das Inland fließen. Werden etwa stille Beteiligungen steuerlich immer als Eigenkapital eingestuft, so können inländische Kapitalgesellschaften entsprechende Entgelte weitgehend steuerfrei vereinnahmen. Sofern das Ausland den Betriebsausgabenabzug zulässt, wird daher zunächst eine inländische Besteuerung der Kapitalentgelte vermieden. Umgekehrt sehen die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen nicht durchgehend für solche gewinnabhängigen Vergütungen ein Besteuerungsrecht Deutschlands vor. Daher sollte im Wege einer Fortentwicklung der Doppelbesteuerungsabkommen die „Einmalbesteuerung“ grenzüberschreitender Kapitalüberlassung gewährleistet werden. Eine schärfere Maßnahme, zu der möglicherweise gegriffen werden muss, um Gestaltungen entgegenzutreten, ist die einseitige Einführung einer Steuerpflicht für derartige gewinnabhängige Entgelte. Sie würde allerdings eine Verletzung bestehender internationaler Verträge zur Folge haben.

3. Gestaltungen zur Erhöhung der Verzinsungsbasis

183. Infolge der generellen Steuerpflicht von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften erweist sich der Nachweis hoher Anschaffungskosten der Anteile als steuerlich günstig. Hohe Anschaffungskosten sind auch deshalb von Vorteil, weil sie Grundlage für die Berechnung des Verzinsungsfreibetrags sind. Aus diesen Gründen ist bei natürlichen Personen mit Gestaltungen zu rechnen, die darauf zielen, die Anschaffungskosten von Anteilen zu erhöhen.[51)] Grundsätzlich sind derartige Gestaltungen nur dann lohnend, wenn Anteile steuerfrei verkauft und dann steuerfrei zurückerworben werden.

[50)] § 8a Absatz 1 S. 1 Nr. 1 KStG würde dann ins Leere laufen.

[51)] Innerhalb von Kapitalgesellschaftskonzernen sind zusätzliche, von der Dualen Einkommensteuer ausgelöste entsprechende Steuergestaltung dagegen nicht zu erwarten. Denn hinsichtlich der Besteuerung der Veräußerungsgewinne und Ausschüttungen sind keine Änderungen vorgesehen. Es bleibt insoweit beim körperschaftsteuerlichen Beteiligungsprivileg des § 8b KStG (Ziffern 120 f.).

184. Damit ist unter natürlichen Personen mit Streubesitz zu rechnen, wenn die Einführung der allgemeinen Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne und die Möglichkeit, einen Verzinsungsfreibetrag zu nutzen, bekannt werden. Dem kann allerdings schon dadurch der Wind aus den Segeln genommen werden, dass im Falle nicht steuerverhafteter Anteile im Umstellungszeitpunkt auf die Duale Einkommensteuer eine (steuerneutrale) Aufstockung der Anschaffungskosten und somit der Verzinsungsbasen auf die Zeitwerte erfolgt (Ziffern 155 ff.).

185. Dauerhaft wird es allerdings dabei bleiben, dass deutsche Kapitalgesellschaften auch nach Einführung der Dualen Einkommensteuer Beteiligungen an ihre Gesellschafter (natürliche Personen) steuerfrei verkaufen können.[52)] In der Folge wäre mit Verkürzungen von Beteiligungsketten zu rechnen, wie das Beispiel 15 verdeutlicht.

Beispiel 15: Die Kapitalgesellschaft K1 ist an der Kapitalgesellschaft K2 zu 100 vH beteiligt. Die natürliche Person N hält alle Anteile an der K1. N erwirbt nunmehr die Anteile an K2, wobei es zu einer Buchwertaufstockung kommt. Es gelingt N dadurch, einen größeren Teil der Gewinne der K2 steuerfrei zu beziehen.

186. Auch soweit die Anteile an einer deutschen Kapitalgesellschaft von einer ausländischen Kapitalgesellschaft gehalten werden, die diese Anteile steuerfrei verkaufen kann, ist eine Übertragung der Anteile an inländische natürliche Personen denkbar. Wiederum kann das Ziel einer solchen Transaktion darin bestehen, die Anschaffungskosten der Beteiligung zu erhöhen. Auch eine anschließende Einlage in die ausländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist dann möglich.

Beispiel 16: Die ausländische Holding H Kapitalgesellschaft hält alle Anteile an der deutschen K Kapitalgesellschaft. Die Anteile an H werden vollständig von der natürlichen Person N gehalten. H verkauft die von ihr an K gehaltenen Anteile steuerfrei zu einem möglichst hohen Preis an N. N kann die Anteile an K entweder halten oder wieder in die H einlegen und erhält im Gegenzug dann entsprechend hoch bewertete Anteile an H. Gleichgültig, ob N die Gewinne unmittelbar von K oder mittelbar über H bezieht, kann N in jedem Fall den Vorteil der höheren Anschaffungskosten nutzen.

187. Allerdings ist bei derartigen Gestaltungen zu beachten, dass der zunächst steuerfreie Veräußerungsgewinn bei seiner Ausschüttung der Einkommensteuer unterliegt. Deswegen wird mit der Übertragung des Kaufpreises auf die Kapitalgesellschaft eine spätere Belastung mit Einkommensteuer in Kauf genommen. Dies gilt sowohl für im Inland wie auch im Ausland erzielte Gewinne.

Beispiel 17: Man betrachte die Beteiligungskette aus Beispiel 15 (N – K 1 – K2) und nehme der Einfachheit halber an, dass sämtliche Beteiligungsbuchwerte null betragen. K2 verfügt über eine stille Reserve von 100, die ein Jahr später mit dem steuerlichen Nettozinssatz von 4,5 % auf 104,5 gewachsen ist. N zahlt an K1 den Barwert der erwarteten Ausschüttung von $104{,}5 * (1 - 0{,}25)/(1 + 0{,}045) = 75$. Die Anschaffungskosten der Beteiligung betragen ein Jahr später $75 * (1 + 0{,}045) = 78{,}38$. Gleichzeitig fließen aber liquide Mittel in Höhe von 75 an K1. Nach einem Jahr sind diese auf $75 * (1 + 0{,}045) = 78{,}38$ gewachsen. Schüttet K1 aus, so verbleibt N der Nettobetrag $78{,}38 * (1 - 0{,}25) = 58{,}78$. Die Ausschüttung der K2 von 78,38 $[= 104{,}5 * (1 - 0{,}25)]$ ist steuerfrei. Insgesamt fließen N zu: 78,38 + 58,78. Hätte N die Gestaltung unterlassen, so wären seine liquiden Mittel auf $75 * (1 + 0{,}045) = 78{,}38$ gewachsen, und er hätte

[52)] Die bisherige Steuerpflicht in Höhe von 5 vH des Veräußerungsgewinns gemäß § 8b Absatz 3 KStG soll entfallen (Ziffer 121).

bei Ausschüttung der stillen Reserve eine Nettoausschüttung in Höhe von $104,5 * (1 - 0,25) * (1 - 0,25) = 58,78$ erhalten. Die Buchwertaufstockung ist folglich nicht lohnend.

188. Die Buchwertaufstockung lohnt hier bei Erwerb der Beteiligung von einer Kapitalgesellschaft nicht, weil sie durch die Übertragung von Mitteln auf die Kapitalgesellschaft erkauft wird, die später, wenn sie zurückfließen, der Einkommensteuer unterliegen. Der Steuerpflichtige tauscht daher eine Einkommensteuerersparnis durch höhere Anschaffungskosten der erworbenen Beteiligung gegen eine Einkommensteuerzahlung auf spätere höhere Ausschüttungen der verkaufenden Kapitalgesellschaft. Unter der Annahme eines einheitlichen Nettozinssatzes lohnt es nicht, im Rahmen der Buchwertaufstockung den Kaufpreis möglichst hoch anzusetzen, soweit dies im Rahmen der steuerlichen Angemessenheitskontrolle (hier der verdeckten Kapitaleinlage) möglich ist. Die Folge ist nur, dass vermehrt Mittel in die verkaufende Kapitalgesellschaft fließen, die später der Besteuerung unterliegen. Zwar steigt der Buchwert der erworbenen Beteiligung, jedoch gleichen die damit zu erzielenden Einkommensteuerersparnisse den zusätzlichen Einkommensteuerzahlungen bei Ausschüttung des Kaufpreises.

189. Sofern allerdings der tatsächliche Zinssatz vom steuerlichen Normalzinssatz abweicht, der die Höhe des Verzinsungsfreibetrags bestimmt, gibt es steuerliche Effekte. Die Buchwertaufstockung lohnt, sofern die tatsächlich zu erzielende Verzinsung unter dem steuerlichen Normalzinssatz liegt. Wenn sich die Buchwertaufstockung wegen Zinsdifferenzen lohnt, hat auch die Höhe des Kaufpreises einen Einfluss auf die Steuerersparnis. Da gerade bei Beteiligungen ein gewisser Bewertungsspielraum besteht, könnten überhöhte Beteiligungswerte erreicht werden.

190. Die Aufstockung des Buchwerts ist unter nahe stehenden Personen und insbesondere unter Einbezug von Kapitalgesellschaften leicht herbeizuführen; man könnte deswegen in Erwägung ziehen, die Aufstockung des Buchwerts bei Geschäften unter nahe stehenden Personen generell zu untersagen. Eine so weit reichende Missbrauchsregelung erscheint aber unverhältnismäßig streng. Man würde in vielen Fällen mit dem Grundsatz brechen, dass unter nahe stehenden Personen der Grundsatz des Fremdvergleichs gilt. Deswegen bleibt auch hier nur die Möglichkeit des Fremdvergleichs. Um die Bewertungsunschärfe zu verringern, die gerade bei Beteiligungen erheblich ist, könnte allerdings eine bestimmte Bewertungsmethode (etwa das Stuttgarter Verfahren) verwendet werden, um den angemessen Preis für steuerliche Zwecke zu bestimmen.

191. Die Anschaffungskosten des Beteiligungsbesitzes natürlicher Personen können nicht nur durch Anteilstransaktionen erhöht werden, sondern auch indem Einlagen (offene und verdeckte) in die Kapitalgesellschaft erfolgen. Allerdings unterliegen dann auch die Gewinne des eingebrachten Vermögens der Körperschaftsteuer. Lohnend könnte daher nur die Einbringung ertragslosen Vermögens sein, etwa nicht genutzter Immobilien, zumal wenn deren Einlage aus dem steuerlichen Privatvermögen erfolgte. Auch hier ist aber zu bedenken, dass die Wirtschaftsgüter dann in ein Betriebsvermögen wechseln, so dass mögliche Gewinne aus einer Veräußerung zunächst mit Körperschaftsteuer und bei Ausschüttung mit Einkommensteuer besteuert werden, sofern sie den Verzinsungsfreibetrag übersteigen.

192. Denkbar wäre auch die Erhöhung der Einlage durch Mittel, die dem Gesellschafter von der Kapitalgesellschaft durch einen Kredit bereitgestellt werden. Die den Kredit gewährende Kapitalgesellschaft hält eine verzinsliche Forderung, der Gesellschafter hat entsprechend eine Schuld zu verzinsen, und die wieder eingelegten Mittel erhöhen die Anschaffungskosten der Beteiligung. Entsprechend können zu einem späteren Zeitpunkt mehr Ausschüttungen steuerfrei bezogen werden.

Beispiel 18: Kapitalgesellschaft A verfügt über eine Finanzanlage von 100, die sich zu 6 % verzinst. Die Ausschüttung nach Steuern beträgt 4,5. Wenn diese Ausschüttung mangels eines Verzinsungsfreibetrags der Einkommensteuer mit 25 vH unterliegt, verbleibt ein Nettozufluss von 3,38. Die A überträgt nunmehr die finanziellen Mittel von 100 auf ihren Gesellschafter N. Es entsteht eine mit 6 % zu verzinsende Forderung der A an den N, der diese Mittel verwendet, um das Eigenkapital der A und damit die Anschaffungskosten der Beteiligung an A um 100 zu erhöhen. Aus den erhöhten Anschaffungskosten der Beteiligung resultiert ein Jahr später ein Verzinsungsfreibetrag von 4,5. Nach Abschluss dieser Transaktionen vereinnahmt die A Finanzerträge von 12 aus den angelegten Mitteln und der Forderung. Nach Steuern schüttet A den Betrag von 9 aus. N vereinnahmt 9 Dividenden und zahlt 6 Schuldzinsen, so dass ihm vor persönlichen Steuern 3 verbleiben. Die Einkommensteuer bemisst sich nach dem steuerpflichtigen Teil der Ausschüttung von 4,5 (= 9 – 4,5) abzüglich der Zinszahlung von 6, also in Höhe von -1,5; es resultiert eine Einkommensteuerersparnis von 0,38 (= 1,5 ∗ 0,25). Insgesamt verbleiben dem Gesellschafter daher 3,38 (= 3 + 0,38). Die Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung bringt also keinen Steuervorteil.

193. Die Aufstockung des Buchwerts bleibt hier unter zwei Bedingungen wirkungslos: Der Satz der Körperschaftsteuer muss dem Einkommensteuersatz für Zinseinkommen entsprechen, und der steuerliche Normalzinssatz muss dem Marktzinssatz gleichen. Diese zweite Annahme ist kritisch. Wenn der tatsächliche Sollzinssatz unter dem steuerlichen Normalzinssatz liegt, lohnt die mit Kredit finanzierte Aufstockung des Buchwerts; der mit einem höheren Zinssatz berechnete Verzinsungsfreibetrag schützt dann Ausschüttungen vor der höheren Besteuerung. Im umgekehrten Fall ergeben sich aus der Buchwertaufstockung Nachteile für den Steuerpflichtigen.

Beispiel 19: Man nehme im Beispiel 18 sehr stark vereinfachend an, die tatsächlichen Zinssätze seien null. In diesem Fall hat die Transaktion lediglich eine Erhöhung des Buchwerts der Beteiligung zur Folge, so dass andere Ausschüttungen entsprechend vor der Einkommensteuer abgeschirmt werden.

194. Erneut zeigt sich, dass der Kontrolle der Vertragsbeziehungen zwischen Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft große Bedeutung zukommt. Es sollte allerdings im Rahmen der Angemessenheitskontrolle möglich sein, Zinsen für Darlehen an Gesellschafter, die unter dem steuerlichen Normalzinssatz liegen, als verdeckte Gewinnausschüttung abzuwehren, da der steuerliche Normalzinssatz die Verzinsung einer sicheren und weitgehend risikolosen Anlage darstellt.

DRITTES KAPITEL

Besteuerung der Personenunternehmen

Seite

I. Transparente Besteuerung statt Gleichstellung mit der Kapitalgesellschaft 85

1. Die traditionelle Differenzierung zwischen Personenunternehmen und Körperschaften 85
2. Die Forderung nach einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung 86
3. Der Reformprozess in den nordischen Staaten 87
4. Würdigung und Folgerungen 88

II. Die Sonderbesteuerung betrieblicher Kapitalverzinsung 95

1. Beschränkung auf bilanzierende Unternehmen 95
2. Rechnerische Verzinsung oder tatsächliche Verzinsung 96
3. Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens 96
4. Hybride Finanzinstrumente 97

III. Die Besteuerung der laufenden Geschäftstätigkeit 99

1. Das Grundkonzept der Gewinnspaltung 99
2. Vergleich der Belastungsunterschiede zwischen Körperschaften und Personenunternehmen 100
3. Die Ermittlung des Verzinsungsanteils 102

IV. Abzug von Verbindlichkeiten (und Schuldzinsen) 107

1. Die Wahl zwischen „Bruttomethode“ und „Nettomethode“ 107
2. Die Bruttomethode 108
3. Die Nettomethode 112
4. Gestaltungsmöglichkeiten 113

V. Zinssatz 117

VI. Die Besteuerung außerperiodischer Geschäftsvorgänge 118

VII. Der Tarif 118

I. Transparente Besteuerung statt Gleichstellung mit der Kapitalgesellschaft

1. Die traditionelle Differenzierung zwischen Personenunternehmen und Körperschaften

195. Das geltende Unternehmensteuerrecht ist von dem Grundsatz geprägt, dass das in Personenunternehmen erzielte Einkommen im Rahmen des Einkommensteuerrechts den einzelnen (Mit-) Unternehmern zuzurechnen und bei diesen zu versteuern ist, während bei Körperschaften eine gesonderte Steuer – die Körperschaftsteuer – greift. Dies führt bei Personenunternehmen zu einer „transparenten" Einmalbesteuerung des Gewinns, während es bei Körperschaften – insbesondere Kapitalgesellschaften – zu einer Trennung der Sphären kommt: In einem ersten Schritt wird das in Körperschaften erzielte Einkommen bei der Gesellschaft erfasst, in einem zweiten Schritt aus Anlass der Ausschüttung gegebenenfalls noch einmal bei den Gesellschaftern besteuert. Eine Reform der Unternehmensbesteuerung muss sich die Frage stellen, ob und in welcher Weise diese Unterschiede auch in Zukunft aufrechterhalten werden sollen.

196. Das gesetzliche Regelwerk der Unternehmensbesteuerung in Deutschland knüpft für die Zuordnung zu den Vorschriften der Körperschafts- und Einkommensbesteuerung seit jeher an die Rechtsform an, in der das steuerpflichtige unternehmerische Handeln organisiert ist. Dabei orientiert sich das Gesetz (weitgehend) an der gesellschaftsrechtlichen Unterscheidung zwischen juristischen Personen einerseits und natürlichen Personen sowie Gesamthandsgesellschaften andererseits. Gerechtfertigt wird diese Trennung traditionell mit der Annahme einer korrespondierenden Zuordnung besonderer Leistungsfähigkeit der juristischen Person einerseits sowie der Einzel- und Mitunternehmer andererseits.

197. Es gehört zu den Grunderkenntnissen der Unternehmensbesteuerung, dass eine solche rechtlich-formale Differenzierung in einem Spannungsverhältnis zu der Vielfalt möglicher Ausgestaltungen des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Rahmens von Betrieben steht. Im Bereich der juristischen Personen reicht die Spannweite von der persönlich geprägten Ein-Personen-GmbH (die im Wirtschaftsleben vielfach als „Einzelunternehmung mit beschränkter Haftung" wahrgenommen wird) bis zur großen börsennotierten Aktiengesellschaft mit einer Vielzahl von Streuaktionären. Im Recht der Personenunternehmen wird vom kleinen Dienstleister bis zur traditionsreichen GmbH & Co. KG in Familienbesitz oder zur anlegerorientierten Immobilien-KG ebenfalls ein weites Feld unternehmerischer Engagements erfasst.

198. Die Steuergesetzgebung hat sich in der Vergangenheit diesen Erkenntnissen nicht verschlossen. In vielen Bereichen, etwa bei der Aufnahme bestimmter nichtrechtsfähiger Personenvereinigungen in den Anwendungsbereich des Körperschaftsteuergesetzes oder bei der Qualifikation von Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften als „gewerbliche Einkünfte" in § 17 EStG, wird die scheinbar klare steuerliche Grenze getrennter Rechtsfähigkeit und Vermögensträgerschaft aufgegeben. Auch im Bürgerlichen Recht haben die überkommenen zivilrechtlichen Differenzierungsmaßstäbe seit der gesetzgeberischen Trennung zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer im Jahr 1920 eine deutliche Entwicklung erfahren. Die „unüberbrückbare begriffliche Kluft" (*Otto von Gierke*) zwischen Körperschaft und Gesellschaft ist zuletzt

durch die höchstrichterliche Rechtsprechung zur (Teil-)Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts[53)] weitgehend eingeebnet worden. Auch ist im Zusammenhang mit korporativ ausgestalteten Publikumsgesellschaften eine zunehmende Orientierung an vereinsrechtlichen Wertungen erkennbar. Im Gesellschaftsrecht tritt daher die Rechtsträgerschaft des Verbands gegenüber dessen organisatorischer Verfassung als Differenzierungsmerkmal immer mehr in den Hintergrund.

199. Gleichwohl ist zu betonen, dass damit die Unterschiede nicht völlig aufgehoben sind. Als wesentlicher – auch unter dem Gesichtspunkt steuerlicher Leistungsfähigkeit relevanter – Unterschied zwischen den juristischen Personen (vor allem den Kapitalgesellschaften) und den Personenunternehmen ist nach dem heutigen Stand von Gesetz und Lehre die persönliche Einstandspflicht der Teilhaber für Unternehmensverbindlichkeiten hervorzuheben, die in der juristischen Person grundsätzlich fehlt und in den Personenunternehmen den gesetzlichen Regelfall bildet, der nur bei einzelnen Gesellschaftsformen und nur für einzelne Teilhaber begrenzt werden kann.

2. Die Forderung nach einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung

200. Vor dem Hintergrund dieser Entwicklungen im Bereich des Privatrechts wird die seit nun schon 80 Jahren diskutierte wirtschaftspolitische Forderung nach einer **rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung** erneut auch in systematischer Hinsicht aktuell. Nachdem seit dem Zweiten Weltkrieg vielfach die Forderung nach einer „Betriebssteuer“ erhoben und diskutiert wurde, war zuletzt im Jahr 1998 der Gedanke einer rechtsformneutralen Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung Auftragsgegenstand einer vom Bundesfinanzminister einberufenen Kommission. Die Ergebnisse dieser Kommissionsarbeit wurden als „Brühler Empfehlungen“ publiziert; sie haben Eingang in die Unternehmensteuerreform 2001[54)] gefunden.

201. Die Problematik der Rechtsformneutralität konnte bis in die Mitte der achtziger Jahre des 20. Jahrhunderts hinein in Deutschland weitgehend (wenn auch mit vielfältigen Einzeldifferenzierungen) dadurch aufgefangen werden, dass im Steuertarif die Spitzensteuersätze im Körperschaftsteuerrecht und im Einkommensteuerrecht einander angeglichen wurden und bei der Ausschüttung von mit Körperschaftsteuer belasteten Unternehmensgewinnen auf der Ebene der Gesellschafter eine Vollanrechnung durchgeführt wurde. Beide Voraussetzungen treffen heute nicht mehr zu. Einerseits wurde der Körperschaftsteuersatz unter dem Druck des internationalen Wettbewerbs innerhalb von nicht mehr als eineinhalb Jahrzehnten von 56 vH auf 25 vH ermäßigt, ohne dass dem eine vergleichbare Entwicklung im Einkommensteuerrecht entsprochen hätte. Andererseits wurde – nicht zuletzt mit Rücksicht auf europarechtliche Vorgaben – die volle Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer aufgegeben und durch das – vergröbernde – Halbeinkünfteverfahren ersetzt, welches nicht nur in der Gesamtbelastung unternehmerischer Gewinne von Kapitalgesellschaften (auf der Ebene der Gesellschaft und der Gesellschafter) von der Belastung bei Personenunternehmen abweicht, sondern zugleich eine Belastungsdifferenz zwischen thesaurierten und entnommenen Gewinnen begründet.

---

53) BGH vom 29.1.2001 - II ZR 331/00, BGHZ 146, 341.

54) Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000, BGBl I 2000, 1433.

202. Um für die steuerliche Behandlung des unternehmerischen Wirtschaftens eine Lösung zu finden, die von der überkommenen zivilrechtlichen Unterscheidung zwischen juristischen Personen und Personenunternehmen unabhängig ist, haben sich in der rechtspolitischen Diskussion mehrere **Alternativmodelle** herausgebildet.

203. Ein Modell präferiert die Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer unter Auflösung der bisherigen Grundunterscheidung zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuer. Eine solche Einheitssteuer kann entweder auf der Ebene des Unternehmens oder auf der Ebene der Teilhaber ansetzen. Vernachlässigt man die inzwischen allgemein als unpraktikabel bewertete Alternative einer Teilhabersteuer, so gelangt man zu dem **Betriebssteuerkonzept**, das sich durch eine eigenständige steuerliche Erfassung des im Unternehmen erwirtschafteten – vor allem des nicht entnommenen – Gewinns bei der Unternehmung selbst auszeichnet.

204. Als Alternative kommt in Betracht, die Grenze zwischen den **Körperschaftsteuersubjekten** einerseits und den (transparent besteuerten) Personenunternehmen neu zu ziehen, zum Beispiel sämtliche Gesamthandsgesellschaften (oder zumindest sämtliche Kommanditgesellschaften oder – noch enger – alle GmbH & Co. KG) in das Körperschaftsteuerrecht zu überführen. Dabei sind – wie das US-amerikanische Recht zeigt – auch merkmalbezogene Typisierungen denkbar, die auf die Organisationsstruktur, die Zahl und Übertragbarkeit von Anteilen oder die Haftungslage abstellen. Maßgeblich wäre dann eine typisierende Kategorisierung je nachdem, inwieweit die konkrete Unternehmensstruktur personalistisch oder kapitalistisch geprägt ist. Vor dem Hintergrund der komplizierten Abgrenzungsmerkmale kann auch ein Optionsmodell diskutiert werden, bei dem entweder sämtlichen (oder einigen) Personenunternehmen der freiwillige Zugang zur Körperschaftsteuer geboten oder gar (nach Art des US-amerikanischen *check-the-box*-Verfahrens) Unternehmen gleich welcher Rechtsform die freie Wahl zwischen den Regeln des Körperschaftsteuerrechts und denen des Einkommensteuerrechts eingeräumt würde.

3. Der Reformprozess in den nordischen Staaten

205. Die aufgezeigten Alternativen spiegeln sich auch in den Diskussionen und Gesetzesreformen wider, die in den nordischen Staaten Europas seit Beginn der 90er Jahre des letzten Jahrhunderts im Zuge der Einführung dualer Einkommensteuersysteme stattgefunden haben. Auch dort stand im Bereich des Unternehmensteuerrechts die Frage nach einer adäquaten steuerlichen Behandlung von klein- und mittelständischen Personenunternehmen im Raum, bei denen im besonderen Maße die rechtsformabhängige Besteuerung zu Belastungsunterschieden geführt hatte.

206. Als diskussionswürdige Reformalternativen bildeten sich in der skandinavischen Diskussion zwei Modelle heraus: Zum einen ein als Betriebssteuer konzipiertes „**Entnahmemodell**“, das eine bevorzugte steuerliche Behandlung auf die im Unternehmen reinvestierten Gewinne beschränkt, zum anderen ein so genanntes „**Quellenmodell**“,[55)] das den Gesamtgewinn des Personenunternehmens nach der „Herkunft“ aufspaltet und dabei einerseits eine rechnerische Verzinsung des eingesetzten Kapitals und andererseits einen Unternehmerlohn (der wie Arbeitseinkommen besteuert wird) in den Blick nimmt. Beide Modelle können hier nur in Ansätzen vorgestellt werden; sie

[55)] In der englischsprachigen Literatur *fence-model* und *source-model*.

müssten jeweils im Kontext der vorgelagerten steuerpolitischen Entscheidung zu der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und den dort gefundenen Differenzierungen gewürdigt werden.[56)]

207. In der skandinavischen Diskussion setzte sich das „Quellenmodell" gegen das „Entnahmemodell" durch.[57)] Gegen eine durchgehende Begünstigung nicht entnommener Gewinne in Unternehmen wurde vorgebracht, dass die Grenzziehung zwischen unternehmerischen und nicht-unternehmerischen Einkünften vor allem im Grenzbereich zwischen der selbständigen Arbeit und der nichtselbständigen Arbeit (man denke nur an „Partner" und „Angestellte" in Freiberufler-Sozietäten) ohne Rechtfertigung Arbeitnehmer gegenüber unternehmerisch handelnden Personen diskriminierte. Auch werde das im Unternehmen gehaltene Finanzkapital gegenüber privaten Kapitalanlagen begünstigt. Und schließlich bewirke eine einseitige Begünstigung des im Unternehmen reinvestierten Gewinns problematische *lock-in*-Effekte, die eine gesamtwirtschaftlich effiziente Allokation behinderten.

208. Auf der anderen Seite erwies sich die dem Quellenmodell ursprünglich zugrunde liegende wirtschaftliche Unterscheidung zwischen „Unternehmerlohn" und „Kapitalverzinsung" als missbrauchsanfällig.[58)] Die für die Frage nach der „Mitarbeit" von Gesellschaftern ursprünglich vorgesehenen Tatbestände, die an bestimmte Beteiligungsquoten oder sogar an Mindestarbeitszeiten der Gesellschafter gebunden waren, waren schwer administrierbar und konnten durch Gestaltungen leicht unterlaufen werden. Diese Ausweichreaktionen hatten zur Folge, dass der norwegische Gesetzgeber ab dem Jahr 2006 die dem Quellenmodell zugrunde liegende gesetzlich fixierte Gewinnspaltung auf sämtliche Unternehmensformen ausweitet. Dabei soll in Zukunft nicht ein „angemessener Unternehmerlohn" festgestellt werden; vielmehr steht im Vordergrund eine Begünstigung der rechnerischen Verzinsung des eingesetzten Kapitals. Eine einheitliche Behandlung aller Unternehmensformen wird allerdings auch bei dieser Reform nicht gewährleistet werden. Vielmehr soll für Einzelunternehmer die transparente Besteuerung beibehalten werden.[59)]

4. Würdigung und Folgerungen

Fortbestand der Grenzziehung zwischen Körperschaftsteuersubjekten und Einkommensteuersubjekten

209. Ausgangspunkt der in dieser Expertise vorgeschlagenen Modellüberlegungen ist zunächst der Umstand, dass die finanzverfassungsrechtlichen und grundrechtlichen Vorgaben des Grundgesetzes die Entscheidung für oder gegen eine einheitliche Unternehmensbesteuerung nicht präjudizieren. Finanzverfassungsrechtlicher Ausgangspunkt ist die Zuordnung des Aufkommens aus der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer als „Gemeinschaftssteuern" an Bund, Länder und Gemeinden durch Artikel 106 Grundgesetz. Damit ist jedenfalls aus der Sicht der Kompetenzre-

---

[56)] So entsprach etwa die Regelung in Norwegen der transparenten Besteuerung der Personengesellschaften, während zum Beispiel Schweden unter Beibehaltung des Trennungsprinzips Dividenden in Höhe einer rechnerischen Verzinsung der Anschaffungskosten von der Besteuerung freistellte; siehe als Überblick Lindhe et al. (2002), 579 ff..

[57)] Hagen und Sørensen (1998), 43 f.

[58)] Vergleiche hierzu den Arbeitsauftrag an die staatliche Kommission („*Skaugekommittee*") in Norwegen sowie deren Bewertung der Umgehungsmöglichkeiten, Skatteutvalget (2003), 11, 235 ff..

[59)] So genanntes *foretaksmodellen.*

geln klargestellt, dass die überkommene Differenzierung zwischen Einkommensteuersubjekten und Körperschaftsteuersubjekten von der Verfassung erkannt und akzeptiert worden ist. Man wird aber wohl auch eine Zusammenfassung beider Steuerarten im Rahmen einer einheitlichen Besteuerung von Unternehmen oder Personen vertreten können. Das Grundgesetz bietet hier einen außerordentlich weiten Gestaltungsspielraum.

210. Auch unter grundrechtlichen Gesichtspunkten – etwa aus dem in Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz niedergelegten Prinzip der steuerlichen Belastungsgleichheit – bestehen keine systemprägenden Bindungen. Der Gesetzgeber ist – so die ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes – in seinen steuerpolitischen Grundentscheidungen weitgehend frei; eine stärkere Selbstbindung tritt unter dem Gesichtspunkt der „Folgerichtigkeit" erst dann ein, wenn es darum geht, die grundlegenden Systementscheidungen des Gesetzgebers normativ auszudifferenzieren. In welchem Umfang dabei die zivilrechtliche Sonderung von „juristischen Personen" einerseits und „natürlichen Personen" und Personengesellschaften andererseits eine Rolle spielen darf, ist in der Judikatur des Bundesverfassungsgerichtes unterschiedlich gewürdigt worden: Während in der älteren Rechtsprechung aus der besonderen zivilrechtlichen Verfasstheit von Kapitalgesellschaften geradezu ein Differenzierungsgebot hergeleitet wurde,[60)] hat das Gericht in jüngerer Zeit für das Sachgebiet der Umsatzsteuer eine rechtsformabhängige Besteuerung für unzulässig erklärt.[61)] Dabei bleibt allerdings offen, inwieweit dieser Gedanke, der bei einer Verbrauchsbesteuerung (wo die Belastungswürdigkeit des Konsumenten im Vordergrund steht) vollständig einleuchtet, auch auf das Gebiet der direkten Steuern übertragen werden kann. Überlegungen im wissenschaftlichen Schrifttum, aus dem Gedanken der Vereinigungsfreiheit (Artikel 9 Absatz 1 Grundgesetz) eine steuerpolitische Bindung herzuleiten, haben in die Rechtsprechung des Gerichtes noch keinen Eingang gefunden und auch in der Fachdiskussion eher skeptische Reaktionen hervorgerufen.

211. Unabhängig davon, ob und in welchem Umfang man das Ziel der Rechtsformneutralität in Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz oder Artikel 9 Absatz 1 Grundgesetz verortet, kann jedoch kein Zweifel daran bestehen, dass eine steuerliche Differenzierung nach Rechtsformen dann und dort möglich oder gar geboten ist, wo zivilrechtliche Unterscheidungen spürbare wirtschaftliche Folgerungen haben und daher auch unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Leistungsfähigkeit nach unterschiedlichen Konsequenzen rufen. Dies betrifft bei der Differenzierung zwischen juristischen Personen und Personenunternehmen vor allem den Gesichtspunkt der **Verlusttragung und Haftung**. Während bei juristischen Personen (einschließlich körperschaftsteuerpflichtiger Sonderfälle wie dem nichtrechtsfähigen Verein) die persönliche Übernahme von Verlusten durch die Teilhaber oder deren Haftung gegenüber Dritten seltene Ausnahmefälle betrifft, ist diese Haftung oder Verlusttragung bei Personenunternehmen die Regel. Dies gilt uneingeschränkt für Einzelunternehmen, Gesellschaften bürgerlichen Rechts und Offene Handelsgesellschaften, und es gilt mit Differenzierungen nach Personen, Haftungsfällen und betragsmäßigen Grenzen auch bei der Kommanditgesellschaft sowie der Partnerschaftsgesellschaft. Natürlich gibt es auch hier zum Teil fließende Übergänge – so besteht bei sämtlichen Unternehmensformen aus der Sicht des Teilhabers das Risiko des Verlusts der ursprünglichen Einlage, und die persönliche Haftungslage kann durch Indivi-

[60)] BVerfG vom 24. Januar 1962 - 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331.
[61)] BVerfG vom 10. November 1999 - 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151.

dualvereinbarung mehr oder weniger gestaltet werden. Aber es bleibt doch dabei, dass bei Personenunternehmen das persönliche Einstehenmüssen den gesetzlichen Regelfall bildet, während dies bei Kapitalgesellschaften und verwandten Rechtsträgern nicht der Fall ist.

212. Diese wirtschaftlichen Unterschiede begründen (wie schon in der bisherigen Geschichte des Unternehmensteuerrechts) auch für die Zukunft eine Grenzziehung zwischen Körperschaftsteuersubjekten (die dem Trennungsprinzip unterworfen werden) und Personenunternehmen, deren Gewinne und Verluste den beteiligten (Mit-)Unternehmern direkt zugerechnet werden. Dies hat wesentliche Konsequenzen – etwa bei der Anwendung des progressiven Tarifs, bei dem Verzicht auf eine zusätzliche Belastung von Ausschüttungen beziehungsweise Entnahmen sowie bei der Möglichkeit der Verrechnung von Verlusten zwischen verschiedenen Einkunftsquellen oder Einkunftsarten.

213. Der Versuch, dieser fortbestehenden Differenzierung zwischen Körperschaftsteuersubjekten und Einkommensteuersubjekten den Gedanken einer einheitlichen Unternehmensteuer entgegenzusetzen, ist demgegenüber vielfältigen Einwendungen ausgesetzt. Für die zivilrechtliche (und damit auch wirtschaftliche) Legitimation einer solchen Einheitsbesteuerung reicht es nicht aus, auf eine scheinbare Selbständigkeit des „Betriebs“ oder die besondere Anerkennung der Rechtsträgerschaft von Personengesellschaften abzustellen. Zum einen lässt sich der Betrieb weder als Rechtssubjekt im zivilrechtlichen Sinne noch als Bezieher und Konsument von „Einkommen“ im steuerlichen Sinne denken. Der Betrieb ist immer nur Objekt, das heißt Quelle der Einkommenserzielung, und als solcher einer Individualbesteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit nicht zugänglich.

214. Schwierigkeiten ergeben sich zum anderen, wenn man auf die eigenständige Rechtsträgerschaft (und damit auch Vermögensträgerschaft) von Personengesellschaften abstellen würde. Damit würde letztlich nur die Trennlinie zwischen Körperschaftsteuersubjekten und Einkommensteuersubjekten verschoben, ohne sie grundsätzlich aufzuheben. Dies betrifft zunächst Einzelunternehmen, bei denen es an einer rechtlich abgesonderten „Betriebssphäre“ des Steuerpflichtigen ohnehin fehlt. Diese bilden keinen vernachlässigbaren Randfall, vielmehr handelt es sich bei den Einzelunternehmen um die mit 70 vH aller Unternehmen in Deutschland häufigste Unternehmensform.[62)]

215. Aber nicht nur Einzelunternehmen, sondern auch mitunternehmerische Innengesellschaften (zum Beispiel die weit verbreitete atypische stille Gesellschaft) wären aus einer solchen Einheitsbesteuerung auszuschließen, weil es bei ihnen an einem sachenrechtlich abgesonderten Vermögensträger fehlt und allenfalls schuldrechtliche Zweckbindungen die Reichweite des Unternehmens(-vermögens) umreißen. Damit würde ein hilfreiches Prinzip der gegenwärtigen Steuerrechtslage, nämlich die „Gleichwertigkeit schuldrechtlich und gesamthänderisch konstituierter Mitunternehmerschaften“, aufgegeben. Im Grenzgebiet zwischen Kommanditgesellschaft und stiller Gesellschaft würden neue Abgrenzungen erforderlich und Gestaltungen möglich.

---

62) Im Jahr 2003 betrug die Zahl aller Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform 2 915 482. Von diesen waren 2 402 501 Personenunternehmen und davon wiederum 2 029 784 Einzelunternehmen (Statistisches Bundesamt, 2003).

216. Am ehesten würde der Vorschlag überzeugen, jedenfalls für Personengesellschaften mit teilweise beschränkter Haftung (Kommanditgesellschaften) die Regeln des Körperschaftsteuerrechts Anwendung finden zu lassen. Allerdings wären auch hier Folgeprobleme unausweichlich: Soll zwischen Komplementären und Kommanditisten differenziert werden? Soll es vielleicht nur ein Sonderrecht für die GmbH & Co. KG geben? Der ursprünglich beabsichtigte Vereinheitlichungseffekt wird eben den zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Unterschieden zwischen den Beteiligungs- und Rechtsformen nicht vollständig gerecht.

217. Während somit aus normativer Sicht die wirtschaftlichen Unterschiede der Rechtsformen zu einer steuerlichen Differenzierung zwingen, sind aus ökonomischer Sicht die nachteiligen Wirkungen einer eigenständigen Rechtsträgerschaft von Einzelunternehmen und Personengesellschaften ausschlaggebend. Die Unterwerfung der genannten Unternehmen unter eine einheitliche Unternehmensteuer hat zur Folge, dass den betroffenen Unternehmern der Zugang zum Grundfreibetrag und zu den niedrigen Eingangssteuersätzen des Einkommensteuertarifs verschlossen bleibt und zudem – was noch wichtiger ist – der Ausgleich von Verlusten mit anderen Einkünften nachhaltig erschwert wird. Die Bereitschaft zur Übernahme von Risiko hängt wesentlich vom steuerlichen Verlustausgleich ab. Die weitgehende Einschließung der Verluste in den Unternehmen würde große Unternehmen begünstigen, die über ausreichende Gewinne verfügen, um Verluste aus einzelnen Investitionen steuerlich ausgleichen zu können. Demgegenüber wären kleinere Unternehmen und junge Unternehmen, die mit Anlaufverlusten rechnen müssen, benachteiligt.

218. Daher wird vorgeschlagen, für den gesamten Bereich der Personenunternehmen die tradierte „transparente“ Besteuerung unternehmerischer Tätigkeit beizubehalten. Die in einer Personengesellschaft erzielten Einkünfte werden den Gesellschaftern – dem Vorbild des § 15 Absatz 1 S. 1 Nr. 2 EStG folgend – auch weiterhin „unmittelbar als eigene zugerechnet“ (§ 12 a S. 1 Nr. 2 und 3 EStG-E).

Weite Fassung unternehmerischer Tätigkeit

219. Entscheidet man sich für eine Beibehaltung der bisherigen Unterscheidung zwischen Körperschaftsteuersubjekten und Unternehmen im Geltungsbereich der Einkommensteuer, so liegt eine wesentliche Folgefrage darin, wie der Anwendungsbereich der künftigen Unternehmensbesteuerung im Rahmen des Einkommensteuerrechts zugeschnitten werden soll. Dabei stehen zwei Teilfragen im Vordergrund: die Reichweite „unternehmerischer Tätigkeit“ einerseits und die Grenzziehung zwischen Kapitaleinkommen und den übrigen Einkommen (Erwerbseinkommen) andererseits.

220. Die Brisanz der Frage nach der Reichweite „unternehmerischer Tätigkeit“ resultiert aus dem Umstand, dass davon – in der Politik weitgehend unbeachtet – im geltenden Unternehmensteuerrecht drei unterschiedliche Versionen nebeneinander existieren. Am weitesten ist der betriebliche Bereich bei den Kapitalgesellschaften gespannt. Hier wird nach § 8 Absatz 2 KStG jede (zumindest jede auf Einkünfteerzielung gerichtete) Tätigkeit als „gewerblich“ qualifiziert. Aus dem Katalog der sieben Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes werden daher sechs Einkunftsarten in die Gewerblichkeit hereingenommen, nämlich außer den eigentlichen Einkünften aus Gewerbebetrieb auch solche aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit, Vermietung und Verpach-

tung, Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte. Lediglich die nichtselbständige Arbeit bleibt ausgenommen, weil sie von einer Kapitalgesellschaft schon definitorisch nicht ausgeübt werden kann. Im Bereich der Personenunternehmen werden demgegenüber im Ausgangspunkt nur echte „Gewerbebetriebe“ von den Steuerregeln für Unternehmen erfasst, andere Einkommensteile können nur über Sonderregeln (etwa die „Abfärberegelung“ und die „Geprägeregelung“ in § 15 Absatz 3 EStG) in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift fallen. Hinzu treten in der Rechtsprechung entwickelte „Institute“ wie die Betriebsaufspaltung oder das Sonderbetriebsvermögen, die Finanz- und Immobilienanlagen in den Anwendungsbereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb überführen.

221. Schaut man näher hin, so ergibt sich, dass die Definition des „Gewerbebetriebs“ im geltenden Recht (§ 15 Absatz 2 EStG) höchst defizitär ist. Während es überzeugt, an den Merkmalen der Selbständigkeit, der Nachhaltigkeit, der Gewinnerzielungsabsicht und der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr festzuhalten (um die nichtselbständige Arbeit, aber auch die bloße Eigenwirtschaft oder Gelegenheitsgeschäfte herauszunehmen), ist nicht begründbar, weshalb freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten sowie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus dem Einsatz von Kapitalvermögen auf der Grundlage eines „Negativmerkmals“ herausgenommen werden sollen. Diese „Negativabgrenzung“ ist nur erklärlich vor dem Hintergrund der Zusatzbelastung mit Gewerbesteuer (die ihrerseits systematisch kaum noch begründbar ist). Bedenkt man, dass die steuerliche Belastbarkeit (aber auch die mögliche steuerliche Begünstigung) nicht von feinsinnigen Differenzierungen zwischen „echter“ und gewerblicher Landwirtschaft oder zwischen gewerblicher und freiberuflicher Beratungstätigkeit abhängen sollte, so wird man auf einen weit gespannten Unternehmensbegriff abstellen müssen. Bedenkt man weiterhin, dass es häufig der Willkür unternehmerisch handelnder Personen unterliegt, ob sie Betriebsmittel als Eigenkapital einlegen oder als Fremdkapital (durch Vermietung und Verpachtung oder als Darlehen) zur Verfügung stellen, so wird weiterhin deutlich, dass die Ausgestaltung der neuen Unternehmensteuer auch die bisherigen §§ 20, 21 EStG einschließen muss. Nur diese Grundkonzeption entspricht auch dem Anliegen des Gesetzentwurfs, für Investitionen aller Art (unabhängig von dem gewählten Finanzierungsweg) ein international wettbewerbsfähiges Steuerniveau einzuziehen.

Keine Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns

222. Hat man sich für diesen weiten Unternehmensbegriff entschieden, so stellt sich die Folgefrage nach der Technik und Zielrichtung einer Begünstigung unternehmerischer Gewinne. Eine lange Tradition in der (deutschen) Reformdiskussion besitzt dabei das „Entnahmemodell“, welches für reinvestierte Gewinne eine günstige Sonderregelung trifft, während entnommene Gewinne der vollen einkommensteuerlichen Belastung unterliegen und gegebenenfalls sogar einer zusätzlichen „Ausschüttungsbelastung“ unterworfen werden. Dieses Modell könnte sich auch im Hinblick auf die hier vorgelegten Pläne zur Besteuerung von Körperschaften als weiterführend erweisen, das auf der Ebene der reinvestierten Gewinne bei Körperschaften einen einheitlichen Niedrigsteuersatz vorsieht.

223. Gegenüber einer Begünstigung nicht entnommener Gewinne zeigen sich jedoch gewichtige praktische Probleme, wie sie bereits seit den ersten Betriebssteuermodellen im Jahr 1949 diskutiert

wurden.[63)] Diese wurden auch im Rahmen der in der Folge der Brühler Empfehlungen aus dem Jahr 1999 vorgenommenen Planspiele erneut deutlich.[64)] Es geht um folgende Punkte:

- **Kapitalkontenführung**: Die begünstigte Versteuerung von reinvestierten Gewinnen und die Nachversteuerung der Entnahmen bedingen eine Eigenkapitalgliederung der Gesellschafts- und Sonderbilanz. Offene Gewinnrücklagen sind gesondert auszuweisen und dürfen nicht mit Einlagen verrechnet werden. Damit wird die Selbstfinanzierung gegenüber der Eigenkapitalbildung durch Einlagen benachteiligt. Eine Verwendungsreihenfolge, nach der vorrangig Kapital des Nachversteuerungskontos entnommen wird, würde Eigenkapitalentzug anregen.

- **Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen** der Personengesellschafter müssten bei der Bemessung des begünstigten Gewinns einbezogen und den Entnahmeregeln unterworfen werden.

- **Vermögensverlagerungen** zwischen Gesellschaftsbetrieb, Sonderbetriebsvermögen und Eigenbetrieben der Gesellschafter bedürfen (komplizierter) Regelungen, wenn man übertriebene *lock-in*-Effekte vermeiden will.

- Eine **Konsolidierung** ist bei mehrstöckigen Personengesellschaften erforderlich, wenn auf die beteiligten Gesellschafter „durchgerechnet“ werden soll.

- **Auslandsaktivitäten** deutscher Personenunternehmen müssen zumindest innerhalb der Europäischen Union diskriminierungsfrei behandelt werden. Dies bedeutet insbesondere, dass die steuerbegünstigte Reinvestition von Gewinnen auch in das Ausland ermöglicht und etwaige Entnahmen aus Auslandsbetriebsstätten einer Nachversteuerung unterworfen werden müssen.

- **Günstigkeit**: Wie bereits in den Brühler Empfehlungen vermutet, ist bei realistischer Betrachtung Einzelunternehmern und Personengesellschaftern eine Partizipation an einem begünstigten Thesaurierungssatz erst ab einem Gewinn von rund 50 000 Euro möglich, da Kleinunternehmer typischerweise auf die Entnahme eines Gewinns in dieser Höhe zur Bestreitung des Lebensunterhalts angewiesen sind.[65)] Dies wurde durch spätere finanzstatistische Analysen bestätigt. Hinzu tritt der Umstand, dass die Günstigkeit für den Einzelunternehmer davon abhängig ist, wie weit der auf den thesaurierten Gewinn anzuwendende Steuersatz (etwa 25 vH) über dem jetzigen Eingangssteuersatz von 15 vH liegt. Eine Einbindung der steuerlichen Begünstigung in den persönlichen Tarifverlauf der Gesellschafter ist schließlich bei einer Einheitsbesteuerung thesaurierter Gewinne konzeptionell ausgeschlossen.

- Die **Verlustverrechnung** zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene dürfte ein wesentliches Argument gegen die Sonderbehandlung nicht entnommener Gewinne bei der Personengesellschaft und den Einzelunternehmen bilden. Wegen der weitgehenden persönlichen Haftung und Verlusttragung der Personengesellschafter und des Einzelunternehmers muss eine „Einschließung“ von Verlusten im Personenunternehmen, welche die Verrechnung mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausschließt (und umgekehrt auch einer Verrechnung von Verlusten aus anderen Quellen mit thesaurierten Gewinnen entgegensteht), als nicht leistungsfähigkeitsgerecht abgelehnt werden. Auch wenn man bei individuellem Haftungsausschluss (zum Beispiel bei Kommanditisten) eine Gleichstellung mit der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft befürworten kann, bei der Wertverluste erst im Veräußerungsfall realisiert werden, verfehlt eine solche Lösung bei persönlich haftenden Gesellschaftern und Einzelunternehmern im Grundsätzlichen die zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Vorgaben.

---

63) Ein entsprechender Bericht und Gesetzesentwürfe zur Betriebssteuer wurden vom Betriebssteuerausschuss der Verwaltung für Finanzen vorgelegt (Betriebssteuerausschuss der Verwaltung für Finanzen, 1949, 931).

64) Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung (1999).

65) Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung (1999), 78.

224. Insgesamt sprechen wesentliche Argumente gegen eine steuerliche Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns in Personenunternehmen.

Begünstigung der Verzinsung des Betriebskapitals

225. Sinnvoll und bruchlos durchführbar erscheint demgegenüber das Modell einer Einkommensspaltung, die zwischen begünstigten Kapitalerträgen und regelbesteuerten sonstigen Einkünften (vor allem Arbeitseinkommen) differenziert und dabei nicht auf die Frage der Ausschüttung beziehungsweise Entnahme oder der Reinvestition abstellt. Dabei wird zunächst klargestellt, dass „reine" Arbeitseinkünfte ohne Kapitaleinsatz (im Rahmen nichtselbständiger Arbeit) dem normalen Steuertarif unterliegen, während „reine" Kapitaleinkünfte, zum Beispiel aus zinsbringenden Anlagen, in vollem Umfang dem begünstigten Steuersatz unterworfen sind. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung können entweder den „reinen" Kapitaleinkünften zugeschlagen oder wie die nachstehend erläuterten unternehmerischen Einkünfte behandelt werden.

226. Als regelungsbedürftig erweisen sich naturgemäß die Fälle gemischter Einkünfte, bei denen der der Einkünfteerzielung zugrunde liegende Tatbestand durch eine schwer lösbare Verbindung von Arbeits- und Kapitaleinsatz charakterisiert ist und sich dabei typischerweise im Rahmen eines einheitlichen Geschäftsbetriebs ereignet. Man kann darüber nachdenken, bei der Ausgestaltung einer Dualen Einkommensteuer als Ausgangsgröße der Separierung das „Arbeitseinkommen" zu wählen und dafür bei unternehmerischen Einkünften einen „angemessenen Unternehmerlohn" herauszuarbeiten. Dies ist administrativ schwer zu handhaben und aus der Sicht der Steuerpflichtigen gestaltbar und missbrauchsanfällig. Auch muss dann zwischen personalistisch geprägten und anderen Unternehmensformen unterschieden werden. Daher hat sich in jüngerer Zeit ein Paradigmenwechsel im Konzept der Dualen Einkommensteuer eingestellt: Man setzt generell bei der (begünstigten) Verzinsung des eingesetzten Kapitals als dem das System prägenden Element an und unterwirft überschießende Gewinnanteile, sei es als „Mehrertrag", sei es als „Unternehmerlohn", der steuerlichen Regelbelastung. Mit dieser Unterscheidung wird nicht nur ein deutlicher Gewinn an Rechtssicherheit erzielt, sondern vor allem – aus ökonomischer Sicht überzeugender – an der steuerlichen Entlastung der Grenzinvestition von Kapital angesetzt.

227. Der Ausgangspunkt der hier vorgeschlagenen gesetzlichen Regelungen liegt daher in dem Postulat, die Verzinsung des eingesetzten Kapitals unabhängig von der gewählten „Einkunftsart" oder „Rechtsform" einer günstigen Besteuerung (mit einem niedrigen Einheitssteuersatz) zu unterwerfen.

228. Dies führt zu einem Modell, welches nicht nur bei „Personenunternehmen" im herkömmlichen (als „gewerbliche Unternehmen" verstandenen) Sinne, sondern bei Kapitaleinsatz aller Art für eine Begünstigung beziehungsweise Entlastung der Kapitalverzinsung sorgt. Für die Entlastungswirkung bei Kapitalgesellschaften ist dies im vorangegangenen Kapitel bereits beschrieben worden. In einem nächsten Schritt fällt es leicht, bei Einkünften aus Fremdkapitalüberlassung (Zinsen und gleichgestellte Entgelte oder Veräußerungsgewinne) die vereinbarte und gezahlte Kapitalverzinsung in vollem Umfang in den begünstigten Bereich einzubeziehen. Gleiches kann für Entgelte für die Überlassung von Sachkapital (etwa aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien, beweglichen Sachen, Sachinbegriffen oder Immaterialgüterrechten) überlegt werden.

229. Bei gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen ist eine Gesetzgebungstechnik zu wählen, welche die Begünstigungswirkung eines reduzierten Steuersatzes auf eine rechnerische Verzinsung des eingesetzten Kapitals bezieht und begrenzt („**Verzinsungsanteil**"). Weitergehende Gewinnanteile („**Erwerbsanteil**") sind dem Regeltarif zu unterwerfen, ohne dass im Einzelnen geprüft werden müsste oder könnte, in welchem Umfang sich dieser Mehrertrag als „Arbeitseinkommen" im strengen Sinne, das heißt als „Unternehmerlohn" darstellt, oder auf anderen Faktoren – etwa einer günstigen Marktlage oder technologischen Vorsprüngen – beruht.

230. Damit sind erhebliche Vorteile verbunden. Der erste besteht in der Finanzierungsneutralität des Steuersystems. Es kommt nicht darauf an, ob ein Unternehmen mit eigenem oder fremdem Finanzkapital arbeitet und ob die betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter erworben oder auf schuldrechtlicher Grundlage genutzt werden (Miete, Leasing). Der zweite Vorteil besteht darin, dass eine Differenzierung nach Thesaurierung oder Ausschüttung nicht geleistet und daher auch keine umfangreiche Führung und Kontrolle von Einlagekonten verlangt werden muss. Der dritte Vorteil besteht darin, dass unterschiedliche Vermögens- oder Haftungsstrukturen von Personenunternehmen keine Rolle spielen und auch andere Feinheiten (zum Beispiel die Zugehörigkeit von Vermögenswerten zum Gesellschafts- oder Sonderbetriebsvermögen) nicht einbezogen werden müssen. Es mündet alles in eine weit gespannte, diskriminierungsfreie Begünstigung der Erträge aus dem eingesetzten Kapital.

II. Die Sonderbesteuerung betrieblicher Kapitalverzinsung

1. Beschränkung auf bilanzierende Unternehmen

231. Im Bereich der Gewinneinkünfte sieht sich das geschilderte Modell der Eigenkapitalverzinsung der Pluralität der Gewinnermittlungsarten gegenüber. Aus technischen Gründen empfiehlt es sich, den Regelungsbereich der Kapitalverzinsung auf Unternehmen zu beschränken, die ihren Gewinn im Wege des Bestandsvergleichs gemäß § 4 Absatz 1 EStG (in Verbindung mit § 5 EStG) ermitteln (§ 12c Absatz 1 EStG-E). Denn nur dann kann die wichtige Ausgangsgröße des zu verzinsenden „Kapitals" aus dem Rechenwerk der Unternehmung ermittelt werden.

232. Damit werden insbesondere die Gruppe der den Gewinn nach § 4 Absatz 3 EStG ermittelnden freiberuflich Tätigen und der Kleinstgewerbetreibenden sowie die Land- und Forstwirte, die an der Durchschnittswertbesteuerung nach § 13a EStG festhalten, von der Neuregelung ausgenommen. Es ist aber darauf hinzuweisen, dass auch diesen Steuerpflichtigen schon nach geltendem Recht durch das freiwillige Führen von Büchern die Möglichkeit offen steht, ihren Gewinn nach § 4 Absatz 1 EStG (beziehungsweise bei Kleinstgewerbetreibenden nach § 5 Absatz 1 EStG) zu ermitteln und dabei ein Eigenkapital auszuweisen. Vielfach ist allerdings bei den Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 3 EStG ermitteln, der mit der Einkünfteerzielung verbundene Kapitaleinsatz geringfügig, so dass sich eine Umstellung auf die Bilanzierung nicht immer lohnt. Für die Gruppe der Land- und Forstwirte ist schließlich auf die enorme Begünstigungswirkung der Durchschnittsbesteuerung hinzuweisen, die nicht auch noch mit einer begünstigten Eigenkapitalverzinsung kombiniert werden muss. Nicht zuletzt aufgrund fundierter Zweifel an ihrer Verfassungsmäßigkeit wurde die Beseitigung des § 13a EStG bereits mehrmals von Reform-

kommissionen gefordert, ohne dass eine politische Umsetzung möglich schien. Das Angebot einer freiwilligen Einbeziehung der Land- und Forstwirte in das neue Unternehmensteuerrecht (und damit der Erstreckung der Vorteile einer Gewinnspaltung auf diese Gruppe) erscheint daher zweckmäßig, denn sie kann den zeitlich gestreckten „Ausstieg“ aus dem zweifelhaften Regime des § 13a EStG nur fördern.

2. Rechnerische Verzinsung oder tatsächliche Verzinsung

233. Zu den Ausgangsfragen, die das Modell einer begünstigten Verzinsung von eingesetztem Kapital beantworten muss, gehört unter anderem die Frage, ob und bei welchen Einkunftsquellen es auf eine tatsächliche (das heißt tatsächlich vereinbarte und gezahlte) Verzinsung des eingesetzten Kapitals ankommt und in welchen Fällen nur eine „rechnerische“ Verzinsung zum Einsatz kommen soll. Im Ausgangspunkt erscheint die Antwort einfach: Wenn und soweit wir in der rechtlichen und wirtschaftlichen Gestalt einer Einkunftsquelle eindeutige Anhaltspunkte für die Art und Höhe der Kapitalvergütung vorfinden, muss der tatsächliche Betrag zugrunde gelegt werden. Dies entspricht auch dem „Wirklichkeitsprinzip“ der Besteuerung. Lediglich dann, wenn auf der Grundlage der getroffenen und praktizierten Vereinbarungen nicht zu bestimmen ist, in welchem Umfang die Erträge einer Investition als schlichtes „Kapitalentgelt“ zu qualifizieren sind, wird man auf eine „rechnerische“ Verzinsung abstellen können und müssen. Dabei bietet es sich (im Interesse der Rechtsformneutralität und der Finanzierungsneutralität) an, als Rechengröße den Zinssatz zu wählen, der bereits im Ausgangsmodell zu den Kapitalgesellschaftsgewinnen zugrunde gelegt worden ist (Ziffern 134 ff.).

234. Das bedeutet: Erträge aus der Verzinsung von Fremdkapital werden in ihrer tatsächlichen Höhe der günstigen Besteuerung unterworfen. Anders ist bei unternehmerischen Einkünften zu verfahren: Hier kann die Grenzziehung zwischen dem begünstigten Verzinsungsanteil und dem regulär besteuerten Erwerbsanteil nur anhand einer rechnerischen Verzinsung des eingesetzten Kapitals durchgeführt werden. Man wird also – anhand bilanzieller Größen – das im Betrieb arbeitende Eigenkapital bestimmen müssen und auf dieses Eigenkapital einen rechnerischen Zinssatz anwenden.

Dies führt zu einer Friktion: Da Fremdkapitalzinsen je nach Schuldner unterschiedlich bemessen werden und auch unter dem Einfluss der Kapitalmärkte laufend schwanken, während der rechnerische Zinssatz auf das eingesetzte Kapital auf gesetzlicher Grundlage einheitlich für eine bestimmte Zeitspanne formuliert werden muss, kommt es tendenziell immer zu Abweichungen zwischen der Höhe der tatsächlich am Markt erzielten Kapitalverzinsung und der gesetzlich „fingierten“ Normalverzinsung. Dies muss bei der weiteren Ausgestaltung des neuen Unternehmensteuerrechts berücksichtigt werden.

3. Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens

235. Bezieht man die Begünstigungswirkung auf die rechnerische Verzinsung des im Unternehmen eingesetzten Kapitals, so können auch das Sonderbetriebsvermögen (und die dort erzielten Erträge) nahtlos in die hier vertretene Begünstigung einbezogen werden. Eine ausführliche Diskussion der Legitimation der Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens kann hier nicht geleistet wer-

den. Sie hängt nicht nur mit der Vorstellung einer Gleichstellung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer zusammen, sondern auch mit dem Problem der gewerbesteuerlichen Erfassung von Sonderbetriebsgewinnen und mit dem Ziel, Veräußerungsgewinne (und andere Wertsteigerungen) im Sonderbetriebsvermögen besteuern zu können.

236. Aus der Sicht der Dualen Einkommensteuer sind diese Gesichtspunkte nicht vorrangig. Wichtig erscheint aber der Gesichtspunkt der Finanzierungsneutralität: Wenn es im Grundsatz nicht darauf ankommen soll, ob ein Unternehmen mit Fremdkapital oder mit Eigenkapital arbeitet, vielmehr die Entgelte für Finanz- und Sachkapitalüberlassung gleichmäßig in den begünstigten Bereich der neuen Unternehmensbesteuerung einbezogen werden sollen, dann ist es geradezu zwingend, auch Nutzungsüberlassungen zwischen den Gesellschaftern einer Personengesellschaft und der Gesellschaft als solcher zu erfassen. Dabei kommt der Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens in erster Linie die Funktion zu, die zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter bereits „dem Grunde nach“ dem Eigenkapital der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter als Ausgangsgröße einer begünstigten Eigenkapitalverzinsung zuzuschlagen. Die Alternative – nämlich die Ausgliederung der überlassenen Gegenstände in einen eigenen „Buchungskreis“ und die gesonderte Erfassung und Begünstigung der gezahlten Nutzungsentgelte – würde demgegenüber zu erheblichen Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenspiel von Gesellschaft und Gesellschafter führen.

4. Hybride Finanzinstrumente

237. Eine besondere Problematik im Grenzbereich zwischen Fremdkapitalüberlassung und Eigenkapitalfinanzierung bilden „hybride“ Finanzierungsinstrumente, die in der Praxis weit verbreitet sind. Dabei handelt es sich in der Regel um schuldrechtliche Vereinbarungen, die eine Kapitalgewährung mit einer gewinn- oder umsatzabhängigen Ergebnisbeteiligung kombinieren. Dies beginnt bei partiarischen Darlehen, das heißt Kreditverträgen, bei denen das Entgelt atypisch gewinnabhängig ausgestaltet ist. Sehr nahe stehen dem die typischen stillen Gesellschaftsverhältnisse, bei denen eine Kapitaleinlage mit einer gewöhnlichen Beteiligung am Betriebsgewinn verbunden ist (und die darüber hinaus nach Wahl der Parteien mit oder ohne Verlustbeteiligung ausgestaltet werden kann). Die Reihe setzt sich fort bei atypischen stillen Gesellschaftsverhältnissen, die dem stillen Gesellschafter eine wertmäßige Beteiligung an den stillen Reserven des Unternehmens verschaffen. Darüber hinaus wird – insbesondere im Hinblick auf Kapitalgesellschaften – häufig die Finanzierungsform des „Genussrechts“ gewählt, das dem Inhaber auf schuldrechtlicher Grundlage aktienähnliche Vermögensrechte gewährt.

238. Im geltenden Recht findet sich keine überzeugende Ordnung dieser Finanzinstrumente. Während partiarische Darlehen und stille Beteiligungen auf der Seite des Berechtigten schlichte Einnahmen aus Kapitalvermögen generieren und auf der Seite des Verpflichteten zu abzugsfähigen Betriebsausgaben führen, ist dies bei den übrigen hybriden Finanzinstrumenten anders geregelt: Die atypische stille Gesellschaft begründet eine „Mitunternehmerschaft“ (in Analogie zur Kommanditgesellschaft), so dass es zu einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung sowie zur Anwendung von Regeln über Sonderbetriebsvermögen und ähnliches kommt. Zahlungen auf ein Genussrecht hingegen werden (bei Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös) bei der zahlenden Kapitalgesellschaft nicht als abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt, sondern Dividenden gleichgestellt.

239. Für das neue Unternehmensteuerrecht muss in erster Linie der Gedanke der „Finanzierungsneutralität“ beachtet werden. Die Steuerpflichtigen sollen keine besonderen Vor- oder Nachteile aus der gewählten Art der Finanzierung gewinnen oder erleiden. Andererseits bleibt es – wie im bisherigen Recht – dabei, dass in Kapitalgesellschaften erzielte Erträge auf zwei Stufen steuerlich erfasst werden, während in Personengesellschaften erzielte Erträge lediglich einmal besteuert werden.

240. Dies bedeutet in einem ersten Schritt, dass zwischen (schuldrechtlichen) Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und (schuldrechtlichen) Beteiligungen an Personenunternehmen zu unterscheiden ist (§ 20 Absatz 1 Nr. 4 EStG-E). Wenn und soweit ein Steuerpflichtiger einer Kapitalgesellschaft auf schuldrechtlicher Basis Kapital zuführt und im Gegenzug eine Gewinnbeteiligung erhält, spricht der Gedanke der Finanzierungsneutralität dafür, diese gewinnabhängige Vergütung bei der Kapitalgesellschaft nicht zum Abzug zuzulassen, sondern wie eine Gewinnausschüttung zunächst dem körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn zuzuschlagen und alsdann beim Gesellschafter als Dividende zu erfassen. Die im Gesetz (§ 8 Absatz 3 S. 2 KStG) für das „Genussrecht“ geltenden Anordnungen würden auf das partiarische Darlehen und die typische stille Gesellschaft ausgedehnt (jetzt schon § 8a KStG). Demgegenüber würden partiarische Darlehen und typische stille Gesellschaften (oder auch Genussrechte) gegenüber Personenunternehmen in die dafür vorgesehene Besteuerung einbezogen: Das Darlehenskapital, die stille Einlage oder das Genussrechtskapital würden in das Unternehmenskapital als Ausgangsgröße der rechnerischen Verzinsung eingerechnet und die darauf entfallenden Gewinnbeteiligungen in Höhe einer Normalverzinsung steuerlich begünstigt (§ 22b Absatz 1 S. 1 Nr. 1 lit. a EStG-E). Man muss sich allerdings darüber im Klaren sein, dass diese Handhabung eine Änderung vieler Doppelbesteuerungsabkommen im Hinblick auf die Abgrenzung zwischen Dividenden und Fremdkapitalentgelten nach sich ziehen müsste.

241. Das bedeutet: Anders als im geltenden Recht bilden nur noch gewöhnliche Fremdkapitalzinsen abzugsfähige Betriebsausgaben,[66)] sämtliche gewinnabhängigen Vergütungen bilden einen Bestandteil des Unternehmensgewinns (und werden in einen begünstigten Verzinsungsanteil und einen regulär besteuerten Erwerbsanteil aufgeteilt). Damit wird zugleich gesichert, dass gewinnabhängige Entgelte nicht generell in vollem Umfang in den Genuss der Begünstigung der Kapitalverzinsung gelangen.

242. Wieder eine andere Betrachtungsweise bietet sich bei der atypischen stillen Gesellschaft an. Diese ist – im Hinblick auf die schuldrechtliche Beteiligung des stillen Gesellschafters – weitgehend wie eine „virtuelle Kommanditgesellschaft“ (*Karsten Schmidt*) ausgestaltet. Um hier keine Belastungsdifferenzen zwischen der sachenrechtlich abgesonderten Kommanditgesellschaft und ihrer schuldrechtlichen Parallelkonstruktion aufkommen zu lassen, bietet es sich an, die atypische stille Gesellschaft wie jede Personengesellschaft zu behandeln. Soweit eine atypische stille Beteiligung an einer GmbH besteht, findet daher das Steuerregime der GmbH & Co. KG Anwendung. In diesen Fällen findet auf den in der atypischen stillen Gesellschaft erzielten Gewinn das Regelwerk

66) Ähnliches gilt in den Niederlanden, siehe *Artikel 10, lid 1, onderdeel d* und *lid 2 Wet Vpb 1969*.

für Personenunternehmen Anwendung. Auf diese Weise wird der überkommene Grundsatz der „Gleichbehandlung der Mitunternehmerschaften“ gewahrt.

III. Die Besteuerung der laufenden Geschäftstätigkeit

1. Das Grundkonzept der Gewinnspaltung

243. Auf der Grundlage einer Begünstigung der Kapitalverzinsung lässt sich das Konzept der Dualen Einkommensteuer im Bereich der Personenunternehmen durch eine gesetzlich angeordnete Spaltung des laufenden Gesamtgewinns verwirklichen. Danach wird für das im Unternehmen investierte Eigenkapital eine Rendite (in Höhe der Normalrendite auf eine Grenzinvestition) ermittelt, um den Gewinn in der entsprechenden Höhe derselben steuerlichen Behandlung zuzuführen wie einer vergleichbaren Investition am Kapitalmarkt („Verzinsungsanteil“). Man wird sich daher für die Festlegung des Verzinsungsanteils am Kapitalmarktsollzins für Unternehmen orientieren müssen. Dies ist ausführlich für Kapitalgesellschaften und ihre Gewinne bereits dargelegt worden. Daraus folgt in einem zweiten Schritt, dass von dem jährlich erzielten (und nach gewöhnlichen Gewinnermittlungsregeln festgestellten) Gewinn ein Verzinsungsanteil dem günstigen Kapitalsteuerzinssatz unterworfen wird, während die darüber hinausgehenden Gewinnteile der Regelbesteuerung nach dem Einkommensteuertarif unterliegen. Das Beispiel 20 illustriert die Besteuerung eines Personenunternehmens für den Fall nicht entnommener Gewinne in Jahr 1 (Tabelle 19).

Beispiel 20: Betrachtet wird ein Personenunternehmen mit einer Eigenkapitalausstattung von 1 000. Ansonsten sind die Annahmen vergleichbar zu denen in Beispiel 7. Der Gewinn vor Einkommensteuer wird in einen Verzinsungsanteil und einen Erwerbsanteil aufgespalten, wobei ersterer dem ermäßigten Steuersatz für Kapitaleinkommen von 25 vH unterliegt, während der Erwerbsanteil annahmegemäß mit 43,75 vH besteuert wird. Das Unternehmen wird am Ende des zweiten Jahres liquidiert.

Tabelle 19

Duale Einkommensteuer: Besteuerung von Personenunternehmen

		Jahr 1	Jahr 2
(1)	Eigenkapital am 1.1.	1 000	1 095,62
(2)	ansetzbarer Verzinsungsanteil [0,06 * (1)]	60	65,74
(3)	Gewinn vor Einkommensteuer [0,15 * (1)]	150	164,34
	davon:		
	(a) anzusetzender Verzinsungsanteil {min[(2); (3)]}	60	65,74
	(b) Erwerbsanteil [(3) - (3a)]	90	98,60
(4)	Einkommensteuer [(4a) + (4b)]	54,38	59,58
	davon:		
	(a) auf Verzinsungsanteil [0,25 * (3a)]	15	16,44
	(b) auf Erwerbsanteil [0,4375 * (3b)]	39,38	43,14
(5)	Gewinn nach Einkommensteuer [(3) - (4)]	95,62	104,77
(6)	Entnahme	.	1 200,39
(7)	Eigenkapital am 31.12. [(1) + (5)]	1 095,62	.

244. Um eine willkürfreie Entlastung der rechnerischen Kapitalverzinsung zu erreichen, ist es von großer Bedeutung, dass auch über die einzelnen Veranlagungszeiträume hinweg eine gleichmäßige Erfassung der Eigenkapitalverzinsung erzielt wird. Dies bedeutet, dass ein Jahresgewinn, der die

rechnerische Verzinsung des Eigenkapitals unterschreitet, ein vortragsfähiges Ausgleichspotential für die Folgejahre begründen muss (§ 12 c Absatz 2 S. 3 EStG-E). Auf diese Weise wird gewährleistet, dass es für die Entlastung der Normalverzinsung der Investition nicht darauf ankommt, in welchen Veranlagungszeiträumen die Erträge tatsächlich realisiert werden. Auch kann auf diese Weise das Risiko aufgefangen werden, dass sich die Renditeerwartungen des Anlegers nicht zeitgerecht erfüllen.

Beispiel 21: Betrachtet wird jetzt der Fall, dass ein Personenunternehmen stark schwankende Gewinne realisiert. Im Gründungsjahr 1 bleiben die Gewinne hinter der Eigenkapitalverzinsung zurück. Die nicht verrechneten Teile der Eigenkapitalverzinsung werden in das folgende Jahr vorgetragen (Zeile 2) und erhöhen dort sowohl die Verzinsungsbasis (Zeile 3) als auch die maximalen („ansetzbaren“) Verzinsungsanteile (Zeile 4). Ohne Vortrag der nicht mit den Gewinnen verrechneten (kumulierten) Eigenkapitalverzinsung käme es in den Jahren 2 und 3 zu einer übermäßigen Besteuerung. Das Beispiel geht davon aus, dass das Personenunternehmen über den Zeitraum von drei Jahren eine Rendite von 6 % vor Steuern auf das eingesetzte Eigenkapital erwirtschaftet (Tabelle 20).

Das Vorgehen ist im Übrigen analog zum Vortrag von nicht verrechneten Verzinsungsfreibeträgen bei der Besteuerung der Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften in Tabelle 16 (Ziffer 143).

Tabelle 20

Duale Einkommensteuer: Besteuerung von Personenunternehmen bei nicht verrechneter Kapitalverzinsung

		Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3
(1)	Eigenkapital am 1.1.	1 000	1 000	1 000
(2)	vorgetragener, nicht angesetzter Verzinsungsanteil	.	60	123,60
(3)	Verzinsungsbasis [(1) + (2)]	1 000	1 060	1 123,60
(4)	ansetzbarer Verzinsungsanteil [(2) + 0,06 * (3)]	60	123,60	191,02
(5)	Gewinn vor Einkommensteuer	0	0	191,02
	davon:			
	(a) anzusetzender Verzinsungsanteil {min[(4); (5)]}	0	0	191,02
	(b) Erwerbsanteil [(5) - (5a)]	0	0	0
(6)	Einkommensteuer [(6a) + (6b)]	0	0	47,75
	davon:			
	(a) auf anzusetzenden Verzinsungsanteil [0,25 * (5a)]	0	0	47,75
	(b) auf Erwerbsanteil [0,4375 * (5b)]	0	0	0
(7)	Gewinn nach Einkommensteuer [(5) - (6)]	0	0	143,26
(8)	vorzutragender, nicht angesetzter Verzinsungsanteil [(4) - (5a)]	60	123,60	.
(9)	Entnahme	.	.	1 143,26
(10)	Eigenkapital am 31.12. [(1) + (7) - (9)]	1 000	1 000	.

2. Vergleich der Belastungsunterschiede zwischen Körperschaften und Personenunternehmen

245. Es empfiehlt sich, an dieser Stelle die Unterschiede zwischen der transparenten Besteuerung der Personenunternehmen und der Sphärentrennung zwischen Gesellschaft und Eigentümer bei Körperschaften für die tatsächliche Steuerbelastung hervorzuheben.

Dieser Unterschied macht sich materiell dann bemerkbar, wenn ein Unternehmen eine die Normalverzinsung übersteigende Rendite auf das eingesetzte Kapital erzielt. Bei Personenunternehmen werden die Erwerbsanteile bei dem Einzelunternehmer oder den Personengesellschaftern laufend

mit dem progressiven Tarif der Einkommensteuer besteuert, während bei Kapitalgesellschaften die Besteuerung der Mehrerträge bis zur Ausschüttung auf den proportionalen Körperschaftsteuersatz begrenzt wird. Im Vergleich der Rechtsformen können Personenunternehmen dadurch zunächst einen Liquiditätsnachteil erleiden. Zugleich wird durch die erhöhte Steuerpflicht auf Erwerbsanteile das für weitere Investitionen zur Verfügung stehende Kapital gekürzt, so dass auch das Kapitalwachstum bei gegebener Rendite vor Steuern vergleichsweise schwächer ausfallen kann. Ein Vergleich der Tabellen 19 und 16 verdeutlicht diese Effekte. Der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft hat am Ende des Jahres 2 einen Einkommenszufluss nach Steuern in Höhe von 1 201,25, während der Eigentümer des Personenunternehmens unter vergleichbaren Bedingungen nur auf 1 200,39 kommt. Die Differenz von 0,86 (= 1 201,25 – 1 200,39) erklärt sich dadurch, dass die Kapitalgesellschaft im ersten Jahr über höhere versteuerte Gewinne als das Personenunternehmen verfügt. Dieser Vorteil der Kapitalgesellschaft beträgt 16,88 (= 112,50 – 95,62). Die zusätzlichen Gewinne können zu einem Zinssatz von 15 % (also über dem Marktzins von 6 %) investiert werden. Der Zinsvorteil von 9 % gegenüber dem Marktzins hat einen zusätzlichen Gewinn von 1,52 (= 16,88 ∗ 0,09) zur Folge, der zunächst der Körperschaftsteuer von 25 vH zu unterwerfen ist und der bei Ausschüttung erneut mit 25 vH Einkommensteuer belastet wird; nach allen Steuern verbleiben 0,86 (= 1,52 ∗ 0,75 ∗ 0,75).

246. Der Unterschied in der Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften würde verschwinden, wenn die reinvestierten versteuerten Gewinne nur den Marktzins von 6 % und nicht die Rendite von Sachinvestitionen von 15 % erbringen würden. Unter dieser Annahme ergeben sich gleiche Nettoausschüttungen. Es kann dadurch gezeigt werden, dass die Tarifunterschiede zwar einen Liquiditätsunterschied auslösen, andererseits aber nicht zwingend einen Wertunterschied zur Folge haben. Die Annahme zweier Zinssätze ist ökonomisch gut begründet. Denn nicht alle Kapitalien werden die hohe Verzinsung von 15 % erwirtschaften können.

Beispiel 22: Tabelle 21 modifiziert die in den Tabellen 16 und 19 angegebenen Beispielsrechnungen insofern, als die in Jahr 1 thesaurierten Gewinne von 95,62 im Falle des Personenunternehmens und von 112,50 im Falle der Kapitalgesellschaft zum Marktzins von 6 % angelegt werden, während der Eigenkapitaleinsatz von jeweils 1 000 eine Rendite von 15 % erwirtschaftet. Die Höhe des Einkommenszuflusses (und der Barwert der gesamten Steuerzahlungen) ist dann unabhängig von der Rechtsform.

247. Es bleiben allerdings jenseits der Annahmen des Beispiels die Belastungsunterschiede bestehen, welche durch den progressiven Tarif der Einkommensteuer ausgelöst werden. Vor allem aber findet sich bei Kapitalgesellschaften eine Begünstigung desjenigen Anteils am Mehrertrag, der nicht als angemessenes Geschäftsführergehalt ausgewiesen und beim Anteilseigner der Einkommensteuer unterworfen wird. Allerdings kann es auch Situationen geben, in denen die Steuerbelastung der Personengesellschaft günstiger ausfällt als die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft. Das ist zum Beispiel der Fall, wenn wegen schlechter Geschäftslage das Unternehmen lediglich oder nicht einmal ein Gewinn in Höhe des typischen Unternehmerlohns erwirtschaftet wird. Dieser ist bei Personenunternehmen (in Höhe der rechnerischen Kapitalverzinsung) begünstigt, während dies bei Kapitalgesellschaften davon abhängt, ob der Unternehmerlohn als Gehalt ausgewiesen und gezahlt wird; dann unterliegt er in jedem Fall der vollen Regelbelastung des Einkommensteuertarifs.

Tabelle 21

Duale Einkommensteuer: Belastungsvergleich zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft - Anlage thesaurierter Gewinne zu 6 % -

		Personenunternehmen		Kapitalgesellschaft	
		Jahr 1	Jahr 2	Jahr 1	Jahr 2
	Ebene der Gesellschaft				
(1)	Eigenkapital am 1.1.	1 000	1 095,62	1 000	1 112,50
(2)	Gewinn vor Steuern	150	155,74	150	156,75
	davon:				
	(a) Verzinsungsanteil [0,06 * (1)]	60	65,74	.	.
	(b) Erwerbsanteil [(2) - (2a)]	90	90	.	.
(3)	Steuern auf Gesellschaftsebene	54,38	55,81	37,50	39,19
	davon:				
	(a) Kapitalgesellschaft				
	Körperschaftsteuer [0,25 * (2)]	.	.	37,50	39,19
	(b) Personenunternehmen				
	Einkommensteuer auf				
	- Verzinsungsanteil [0,25 * (2a)]	15	16,43	.	.
	- Erwerbsanteil [0,4375 * (2b)]	39,38	39,38	.	.
(4)	Gewinn nach Steuer [(2) - (3)]	95,63	99,93	112,50	117,56
(5)	Entnahme/Ausschüttung	.	1 195,55	.	1 230,06
(6)	Eigenkapital am 31.12. [(1) + (4) - (5)]	1 095,62	.	1 112,50	.
	Ebene des Gesellschafter				
(7)	Anschaffungskosten/Buchwert der Beteiligung	.	.	1 000	1 000
(8)	vorgetragener, nicht verrechneter Verzinsungsfreibetrag	.	.	.	45
(9)	Verzinsungsbasis [(7) + (8)]	.	.	1 000	1 045
(10)	(Periodischer) Verzinsungsfreibetrag [(1 - 0,25) * 0,06 * (9)]	.	.	45	47,03
(11)	Ausschüttung vor Einkommensteuer	.	.	0	1 230,06
(12)	Steuerfreie Ausschüttung [(12a) + (12b)]	.	.	0	1 092,03
	davon:	.	.		
	(a) Kapitalrückzahlung	.	.	0	1 000
	(b) verrechenbarer Verzinsungsfreibetrag {min[(10) + (8); (11)]}	.	.	0	92,03
(13)	Steuerpflichtige Ausschüttung [(11) - (12)]	.	.	0	138,03
(14)	Einkommensteuer [0,25 * (13)]	.	.	0	34,51
(15)	vorzutragender, nicht verrechneter Verzinsungsfreibetrag				
	{max[0; (10) + (8) - (11)]}	.	.	45	.
(16)	Nettozufluss	.	1 195,55	0	1 195,55

3. Die Ermittlung des Verzinsungsanteils

Umfang des aktiven Betriebsvermögens

Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen

248. Wenn wir davon ausgehen, dass eine durchschnittliche Rendite des investierten Kapitals der proportionalen Kapitalbesteuerung unterliegen soll, muss als Ausgangsgröße die Höhe des (zu verzinsenden) Kapitals ermittelt werden. Hierbei bietet es sich an, zur Ermittlung des Verzinsungsanteils an das Betriebsvermögen und dabei an die Wertansätze, die sich im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung ergeben, anzuknüpfen. Damit erweist sich eine Gewinnermittlung durch Bilanzierung als Voraussetzung für eine Gewinnaufteilung nach dem Konzept der Dualen Einkommensteuer. Dies ist oben bereits im Hinblick auf den Kreis der begünstigungsfähigen Unternehmen verdeutlicht worden (Ziffern 231 ff.).

249. Wird der Bestand des Betriebsvermögens als Anknüpfungspunkt für eine privilegierte steuerliche Behandlung gewählt, so sind zunächst die Maßstäbe für die Unterscheidung zwischen betrieblicher und privater Sphäre zu justieren. Um keine Neuordnung des Rechts der betrieblichen Gewinnermittlung zu veranlassen, empfiehlt es sich, dafür zunächst an den Kreis der von § 4 Absatz 1 EStG erfassten Wirtschaftsgüter anzuschließen. Es sind daher in erster Linie solche Wirtschaftsgüter in die Berechnung einzubeziehen, die entsprechend dem Begriff des notwendigen Betriebsvermögens „dem Betrieb derart unmittelbar dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind“.[67)]

250. Zweifelhaft kann demgegenüber erscheinen, ob auch die Gruppe derjenigen Wirtschaftsgüter in die Berechnung des Eigenkapitals einbezogen werden soll, die dem so genannten „gewillkürten Betriebsvermögen“ angehören. Danach können Wirtschaftsgüter durch einen Widmungsakt des Unternehmers als Betriebsvermögen anerkannt werden, sofern sie in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und diesen objektiv zu fördern geeignet sind.[68)] Es sprechen gute Gründe dagegen, für die Zwecke der Ermittlung der Eigenkapitalverzinsung diesen erweiterten Betriebsvermögensbegriff der Rechtsprechung anzuerkennen. Dies hängt letztlich davon ab, ob es in der praktischen Handhabung gelingt, solche Vermögenswerte, die zur *potentiellen* Einkünfteerzielung innerhalb des Unternehmens bereit gehalten werden, von solchen Wirtschaftsgütern zu unterscheiden, die letztlich als *tatsächlich* konsumtiv verwendetes Vermögen nicht der Zielsetzung der ermäßigten Renditebesteuerung unterliegen. Wenn man an die subjektive Widmung von Betriebsvermögen hohe Ansprüche stellt und eine private Nutzung ausschließt, kann auch „gewillkürtes Betriebsvermögen“ in die Berechnung des verzinslichen Eigenkapitals eingehen.

Kassenbestand

251. Die Verzinsungsbasis soll die Ertrag bringenden Bestandteile des Betriebsvermögens repräsentieren. Man kann daher bezweifeln, ob der Kassenbestand in die Berechnungsgrundlage aufzunehmen ist. Mit einer Herausrechnung kann man auch Gestaltungen entgegen wirken, die kurzfristig Liquidität in das Unternehmen verlagern, um den kalkulatorischen Verzinsungsanteil am Gesamtgewinn zu erhöhen. Diesen Gestaltungen kann grundsätzlich nur durch eine tagesgenaue Feststellung begegnet werden, was administrativ sehr aufwändig ist. Daher sprechen die besseren Gründe dafür, den Kassenbestand nicht in das Eigenkapital als Verzinsungsgrundlage aufzunehmen.

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

252. Forderungen des Unternehmens aus Lieferungen und Leistungen werfen zwar nicht individuelle Erträge ab, sie gehören aber zum Betriebskapital im weiteren Sinne. Hier bestehen ohnehin nur geringe Möglichkeiten zur Steuergestaltung. Diese Position ist deshalb in das begünstigte Betriebskapital einzubeziehen.

[67)] Zum Beispiel BFH vom 23. Juli 1975 - I R 6/73, BStBl II 1976, 179.

[68)] Zum Beispiel BFH vom 19. Februar 1997 - XI R 1/96, BStBl II 1997, 399.

Finanzkapital

253. Erträge aus Finanzkapital unterliegen, sofern sie im Privatvermögen gehalten werden, der undifferenzierten Einordnung als Kapitaleinkünfte. Es erfolgt mithin keine Aufspaltung in einen der Kapitalbesteuerung unterliegenden Verzinsungsanteil und einen progressiv zu besteuernden Erwerbsanteil. Um eine gleichmäßige Behandlung von Kapitaleinkünften zu gewährleisten, darf sich an dieser Erfassung der tatsächlich erzielten Kapitalrendite nichts ändern, wenn Finanzkapital im Betriebsvermögen gehalten wird. Andernfalls könnte es zu Gestaltungen im Grenzbereich zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen kommen, wenn die tatsächlich am Kapitalmarkt erzielten Renditen unterhalb oder oberhalb der gesetzlich vorgesehenen „Normalverzinsung“ liegen.

Beteiligungen an Körperschaften

254. Eine besondere Behandlung ist erforderlich, wenn sich im Aktivvermögen eines Personenunternehmens Beteiligungen an steuerpflichtigen Körperschaften befinden. Denn für die in diesen Körperschaften erzielten Einkünfte findet in erster Linie das für Kapitalgesellschaften entwickelte Modell einer Dualen Einkommensteuer Anwendung. Es kommt zu einer Proportionalbesteuerung bei der Kapitalgesellschaft und anschließend zu einer Nachversteuerung der Zuflüsse beim Anteilseigner, soweit diese die Normalverzinsung seiner Anschaffungskosten übersteigen.

255. Die steuerliche Behandlung der entsprechenden Einkünfte ist dabei in einem weiteren Schritt von der Rechtsform des Beteiligten abhängig. Es kommt zu einer vollständigen Freistellung bei Kapitalgesellschaften und zu einer teilweisen Freistellung in Abhängigkeit von der Aufzinsung der Anteilswerte im Falle von natürlichen Personen oder Personengesellschaften. Im geltenden Halbeinkünfteverfahren erfolgt aus den entsprechenden Gründen eine Parallelrechnung, nach welcher die diesbezüglichen Einkünfte den Gesellschaftern anteilig zugerechnet und bei diesen in Abhängigkeit von deren Rechtsform versteuert werden (§ 8b Absatz 6 KStG für Körperschaften als Mitunternehmer). Das differenziertere Verfahren der Aufzinsung gebietet dabei für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung die Anwendung der so genannten verfahrensrechtlichen Nettomethode, die durch Einfügung des § 7 S. 4 GewStG ohnehin notwendig ist.

Beteiligungen an Personengesellschaften

256. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stellt die Beteiligung an einer Personengesellschaft kein aktivierbares Wirtschaftsgut dar. Gewinne und Verluste werden den Gesellschaftern einkommensteuerrechtlich unmittelbar zugerechnet. Die Ermittlung des individuellen begünstigt besteuerten Gewinnanteils ist der transparenten Besteuerung angepasst. Die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung auf Gesellschaftsebene vermittelt dem Gesellschafter seinen entsprechenden Anteil am Gesamtkapital der Gesellschaft und damit auch an dem Verzinsungsanteil als Ausgangsgröße.

257. Wird die Beteiligung an einer Personengesellschaft im Betriebsvermögen eines anderen Personenunternehmens gehalten, muss man den diesem Personenunternehmen zugerechneten Verzinsungsanteil mit dem Verzinsungsanteil addieren, der auf der Grundlage des übrigen Betriebsvermögens berechnet wird. Damit wird eine systemkonforme Einmalbegünstigung dieses Kapitals und seiner Verzinsung bei den dahinter stehenden Personen verwirklicht.

Immaterielle Wirtschaftsgüter

258. Ein derivativ erworbenes Immaterialgut - zum Beispiel ein Firmenwert - findet in der Bilanz des Personenunternehmens (oder zumindest in den Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer) Berücksichtigung. Diese Werte fließen daher automatisch in die Berechnung des „verzinslichen" Eigenkapitals ein. Hinsichtlich selbst geschaffener Wirtschaftsgüter ist zu beachten, dass Aufwendungen für Forschung und Entwicklung als Betriebsausgaben sofort abziehbar sind; damit wird zwar einerseits die „Verzinsungsgrundlage" gemindert, andererseits erfährt der Steuerpflichtige einen gegenläufigen Steuervorteil aus dem Umstand, dass Investitionen in selbst geschaffenes Geistiges Eigentum vorläufig zur Gänze steuerfrei sind. Es würde zu einer systemwidrigen Doppelung führen, wenn man diesen Aufwand einerseits zum Abzug zulassen und andererseits als Grundlage der begünstigten Kapitalverzinsung berücksichtigen würde.

Ausländisches Betriebsvermögen

259. Wird im Zusammenhang mit ausländischem Betriebsvermögen, insbesondere unbeweglichen oder einer Betriebsstätte zugeordneten Wirtschaftsgütern, das primäre Besteuerungsrecht aufgrund Gesetzes oder durch ein Doppelbesteuerungsabkommen dem ausländischen Staat zugeordnet, stellt sich die Frage, inwieweit dieses in die Verzinsungsbasis zur Ermittlung des Verzinsungsanteils einfließen soll.

260. Für den inländischen Steueranspruch bestehen nach dem geltenden Recht in Deutschland drei Möglichkeiten zur Berücksichtigung einer ausländischen Vorbelastung:

- Die ausländische Steuer wird aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder gemäß § 34c Absatz 1 EStG auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet – Fall a).

- Der Steuerpflichtige optiert in Ermangelung eines Doppelbesteuerungsabkommens für die Behandlung der ausländischen Steuer als Betriebsausgabe (§ 34c Absatz 2 EStG) – Fall b).

- Die ausländischen Einkünfte werden aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens freigestellt – Fall c).

261. Im Fall a) ergeben sich keine Modifikationen. Die ausländischen Einkünfte werden in die Gewinnermittlung einbezogen. Der günstig besteuerte Verzinsungsanteil wird unter Berücksichtigung des im Ausland belegenen Betriebsvermögens ermittelt. Übersteigt die im Ausland gezahlte Steuer den im Inland anwendbaren Proportionalsteuersatz, kann es zu nicht anrechenbaren „Überhängen" kommen.

262. Im Fall b) kann man darüber nachdenken, ob der unter Einbeziehung des ausländischen Betriebsvermögens errechnete Verzinsungsanteil um den Betrag der durch die ausländische Steuer bedingten Betriebsausgaben gekürzt werden muss. Damit würde die Entlastung auf die inländischen Einkünfte konzentriert. Allerdings wäre dies eine deutliche Benachteiligung von Auslandsinvestitionen, deren Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags sehr zweifelhaft ist.

263. Die wichtigste Frage ist, ob im Fall c) der Verzinsungsanteil um die freigestellten Einkünfte gekürzt wird oder die Verzinsungsbasis um die im Ausland belegenen Vermögenswerte reduziert wird. Kürzt man den Verzinsungsanteil um die freigestellten Einkünfte, so besteht die Gefahr einer Überkompensation, sofern die freigestellten Auslandseinkünfte den Verzinsungsanteil des im Ausland belegenen Betriebskapitals übersteigen. Denn dann würden die freigestellten Auslandseinkünfte mittelbar zu Lasten der inländischen Verzinsung abgesetzt, so dass inländische Einkünfte der Regelbesteuerung unterworfen werden, auch wenn sie noch im Rahmen der Normalverzinsung des in Deutschland belegenen Betriebskapitals liegen.

264. Es empfiehlt sich deswegen die Möglichkeit, das ausländische Betriebsvermögen von vornherein aus der Verzinsungsbasis zur Ermittlung des begünstigten Verzinsungsanteils auszuscheiden.[69)] Der im Inland steuerpflichtige Gewinn wird daher nur insoweit berücksichtigt, als er eine Verzinsung des im Inland belegenen Betriebskapitals repräsentiert. Damit werden an die grenzüberschreitende Investition im Vergleich zu einem reinen Inlandssachverhalt nachteilige Rechtsfolgen geknüpft, wenn die im Ausland tatsächlich erzielten Gewinne hinter der auf das Auslandsvermögen entfallenden Kapitalverzinsung zurückbleiben und der Mehrbetrag der Verzinsung des Auslandsvermögens „verfällt“. Daher kann man über die Frage nachdenken, ob darin eine unzulässige Beeinträchtigung der gemeinschaftsrechtlich gewährleisteten Niederlassungsfreiheit sowie der Kapitalverkehrsfreiheit (Artikel 43 und 56 EG-Vertrag) liegt. Der Sachverhalt ähnelt insoweit dem Ausschluss ausländischer Betriebsstättenverluste von der Verrechnung mit inländischen positiven Einkünften oder der teilweisen oder vollständigen Versagung eines Abzugs für Beteiligungsaufwendungen bei Freistellung der Dividendeneinkünfte.

265. Allerdings kann diese Maßnahme aus dem Gedanken der „Kohärenz“ der nationalen Steuerreglung gerechtfertigt sein. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes lässt sich eine die grenzüberschreitende Investition beschränkende Regelung durch steuerliche Vorteile rechtfertigen, sofern die begünstigenden und benachteiligenden Regelungen in ihrer Gesamtheit ein kohärentes Besteuerungssystem gewährleisten.[70)] Die steuerliche Begünstigung, die die Ermittlung eines Verzinsungsanteils anstrebt, ist durch einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den unternehmerischen Einkünften und der diesen Einkünften zugrunde liegenden Investition charakterisiert. Wenn die im Ausland erzielten Einkünfte steuerfrei sind, darf auch das diesen Einkünften zugrunde liegende Vermögen nicht in die Berechnungsgrundlage der inländischen Normalverzinsung eingehen. Mit ähnlichen Erwägungen hat es der Europäische Gerichtshof in einem neueren Beschluss zur konzerninternen Verrechnung ausländischer Verluste grundsätzlich anerkannt, dass sich das Steuerrecht eines Mitgliedstaats auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten im Inland beschränkt, um eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten zu gewährleisten.[71)] Der Ausschluss ausländischen Betriebsvermögens aus der Verzinsungsbasis ist folglich mit den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts vereinbar.

---

69) So auch Artikel 205[ter] §§ 2, 3 belgischer CIR i.d.F. der *loi du 22 juin 2005*.

70) EuGH vom 28.1.1992, Rs. C-204/90 (Bachmann), Slg. 1992, I-249, Rz. 21-23; vom 28.1.1992, Rs. C-300/90 (Kommisssion/Belgien), Slg. 1992, I-305, Rz. 14-16.

71) EuGH vom 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), Rz. 45 f., DStR 2005, 2168, 2171.

Bewertung

266. Die Bewertung des in die Verzinsungsbasis einfließenden Betriebsvermögens folgt generell den Ansätzen in der Steuerbilanz. Stille Reserven, wie sie insbesondere im Bereich des Realvermögens anfallen, werden damit nicht in die Ermittlung einbezogen. Diese Vorgehensweise rechtfertigt sich aus einem normativen und einem ökonomischen Gesichtspunkt. Die Bildung stiller Reserven ist dem Realisationsprinzip geschuldet, wonach der steuerliche Zugriff bis zur Liquidation des eingetretenen Vermögenszuwachses aufgeschoben wird. Wird der somit bestehende staatliche Anspruch auf Beteiligung am wirtschaftlichen Erfolg gestundet, verliert der Steuerpflichtige seinen Anspruch auf Privilegierung des derart verschonten Vermögens.[72)] Außerdem wirkt der Buchwertansatz dem Streben entgegen, durch übermäßige Abschreibungen und Rückstellungen die Kapitalkosten des Unternehmens zu mindern.

267. Ihre folgerichtige Fortführung findet diese Betrachtungsweise in der Bewertung abschreibungsfähiger Wirtschaftsgüter im Falle der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Stille Reserven sind auch dann nur insoweit in die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung des Verzinsungsbetrags einzubeziehen, als der Vermögenszuwachs nicht bereits auf der Grundlage des bisherigen § 23 Absatz 1 S. 1 Nr. 1 EStG steuerlich verstrickt war (§ 6 Absatz 8 EStG-E).

Bestandsveränderungen

268. Wie ist auf den Umstand zu reagieren, dass sich im Laufe des Wirtschaftsjahres Wert- und Bestandsveränderungen im Betriebsvermögen ergeben? Grundsätzlich werden Bestandsveränderungen durch Bildung eines Mittelwerts der Ansätze in der Anfangs- und Schlussbilanz des betreffenden Veranlagungszeitraums berücksichtigt. Die Wahl eines einzigen Stichtags zur Feststellung der Verzinsungsgrundlage kann sich als problematisch herausstellen, wenn Steuerpflichtige diesen Tagesbestand durch Einlagen und Entnahmen kurz vorher und nachher beeinflussen können. Man kann daher daran denken, mehrere – etwa zum jeweiligen Quartal festgestellte Bestands- und Wertangaben – zum Gegenstand einer Durchschnittsbetrachtung zu erheben. Zur Vermeidung von Unbilligkeiten mag dem Steuerpflichtigen zudem die Möglichkeit gegeben werden, durch kurzfristigere Bestandsaufnahmen (etwa quartalsweise) einen höheren Wert auszuweisen (§ 12 c Absatz 3 S. 3 EStG-E).[73)]

IV. Abzug von Verbindlichkeiten (und Schuldzinsen)

1. Die Wahl zwischen „Bruttomethode“ und „Nettomethode“

269. Hat man in einem ersten Schritt den Umfang dieses (engeren oder weiteren) betrieblichen Aktivvermögens festgestellt, so ist in einer weiteren Stufe über die Behandlung von Verbindlichkeiten und darauf lastenden Kapitalentgelten zu entscheiden. Eine zentrale Rolle kommt dabei der steuerlichen Qualifikation von Schuldzinsen zu. Hier bieten sich zwei Möglichkeiten an:

[72)] Entsprechend sind in Belgien zwar ausgewiesene, aber nicht realisierte Wertsteigerungen gemäß Artikel 205[ter], § 5 CIR aus der Bemessungsgrundlage der *déduction fiscale pour capital à risque* ausgeschlossen.

[73)] Dies ist die Praxis in Norwegen (Skattedirektoratet, 2005, 797).

- Man kann bereits vor der Separierung von Verzinsungs- und Erwerbsanteil Verbindlichkeiten vom Aktivvermögen absetzen und Schuldzinsen gewinnmindernd zum Abzug zulassen (**Nettomethode**). Bei dieser Betrachtungsweise wird vom Nettobetriebskapital der Verzinsungsanteil berechnet und der begünstigten Besteuerung zugeführt.

- Eine andere Lösung besteht darin, Verbindlichkeiten nicht kapitalmindernd abzusetzen und Schuldzinsen nicht vom Gesamtgewinn abzuziehen. Bei dieser Betrachtungsweise wird zwar mit dem Bruttobetriebskapital zunächst ein höherer Ausgangswert als Verzinsungsbasis gewählt, doch können Schuldzinsen dann auch nur von den kalkulatorischen Bruttokapitalerträgen (Bruttokapitalverzinsung) abgezogen und im Ausgangspunkt nicht mit dem regulär besteuerten Erwerbsanteil verrechnet werden (**Bruttomethode**).

270. Für die Wahl zwischen den beiden Methoden ist der Umstand bedeutsam, dass die beim Unternehmen abzugsfähigen Schuldzinsen beim Darlehensgeber typischerweise der begünstigten Besteuerung von Kapitalerträgen unterliegen, und zwar unabhängig davon, ob der Darlehensnehmer einen hohen oder niedrigen Gewinn erzielt, ob sein Gewinn die durchschnittliche Kapitalverzinsung übersteigt oder ob er gar einen Verlust erwirtschaftet. Diese günstige Besteuerung beim Gläubiger gilt weiterhin auch dann, wenn der tatsächliche Kapitalmarktzins, der sich laufend ändert und von der Person des Schuldners abhängig ist, von der Höhe des gesetzlich vorgesehenen durchschnittlichen Rechnungszinses abweicht. Daher können sich unter Geltung der „Nettomethode“ für den Steuerpflichtigen dann Vorteile aus einer hohen Fremdkapitalaufnahme ergeben, wenn der tatsächlich gezahlte Zins höher ist als der gesetzliche Zins auf das eingesetzte Eigenkapital.

271. Ausgangspunkt der Gewinnaufspaltung muss bei dem Anliegen einer „gestaltungsresistenten“ Regelbildung der Bruttogewinn des Personenunternehmens vor Zinsen sein. Dieser Bruttogewinn wird dann in eine kalkulatorische Verzinsung der betrieblichen Vermögensgegenstände abzüglich der Schuldzinsen (Verzinsungsanteil) und einen der Regelbesteuerung unterliegenden Gewinnanteil (Erwerbsanteil) aufgeteilt. Niedrig besteuerte Zinsen können dann auch immer nur von niedrig besteuerten Kapitalerträgen abgezogen werden. Behandelt man Schuldzinsen hingegen im Sinne der Nettomethode so, dass sie bei entsprechender Zuordnung die Bemessungsgrundlage des gesamten betrieblichen Einkommens mindern können und der steuerpflichtige Gewinn damit an dem Gewinn nach Zinsen des Unternehmens ansetzt, können sich die beim Empfänger niedrig besteuerten Zinsen *de facto* bei dem Kreditnehmer als Minderung des regulär besteuerten Gewinns auswirken.

2. Die Bruttomethode

Ausgestaltung

272. Die angesprochene Wirkungsweise der Bruttomethode lässt sich anhand der Gleichung (1), die die Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung des betrieblichen Gewinns verdeutlicht, gut darstellen. Man kann dabei erkennen, dass bei der Bruttomethode allgemein Schuldzinsen nur im Rahmen des ermäßigt besteuerten Verzinsungsanteils berücksichtigt werden, den der Regelbesteuerung unterliegenden Erwerbsanteil am Betriebsgewinn hingegen unangetastet lassen:

$$T = \underbrace{(A * k - B * i)}_{Verzinsungsanteil} * t_K + \underbrace{(G - A * k)}_{Erwerbsanteil} * t_E; \quad (1)$$

mit
T = Gesamtsteuerzahlung
A = Aktivvermögen
B = Saldo aus Verbindlichkeiten und Finanzanlagen
G = Gewinn vor Zinsen
i = Kapitalmarktzins
k = Steuerlicher Rechnungszins
t_E = Einkommensteuersatz
t_K = Kapitalsteuersatz.

Zugleich kann durch Umformung des zweiten Summanden dieser Gleichung, das heißt des Erwerbsanteils, leicht gezeigt werden, dass die Ermittlung des Erwerbsanteils durch Ansatz des Gewinns abzüglich des aufgezinsten Betriebsvermögens äquivalent ist mit dem Abzug des Verzinsungsanteils von dem im Jahresabschluss ausgewiesenen Steuerbilanzgewinn nach Zinsen:

$$G - (A * k) = (G - B * i) - (A * k - B * i). \quad (2)$$

Es ist daher bei der praktischen Anwendung der Bruttomethode nicht notwendig, den Bruttogewinn gesondert zu berechnen. Die Gewinnspaltung kann vielmehr vom jeweiligen Steuerbilanzgewinn ausgehen.

Berechnung des Verzinsungsanteils

273. Die gemäß den Vorgaben der obigen Abschnitte berechnete Verzinsung des Aktivvermögens wird zur Ermittlung des begünstigten Zinsbetrags entsprechend dem Konzept der Bruttomethode um die tatsächlich gezahlten Schuldzinsen gemindert. Daneben sind, sofern Finanzanlagen zum Zwecke der Gleichbehandlung von Kapitalerträgen innerhalb und außerhalb des Unternehmens nicht in die Verzinsungsbasis einbezogen werden, die daraus erzielten Kapitalerträge dem Verzinsungsanteil zuzurechnen.

274. Ingesamt ergibt sich damit für die Berechnung des begünstigten Verzinsungsbetrags folgendes Schema (Tabelle 22):

275. Durch den Abzug von Schuldzinsen in tatsächlicher Höhe kann der Verzinsungsanteil trotz eines positiven Eigenkapitals negativ werden. Würde in diesem Fall entsprechend der vorstehenden Formel (2) der progressiv zu besteuernde Erwerbsanteil aus der Differenz zwischen Nettogewinn und Verzinsungsanteil gebildet, so würden Schuldzinsen in Höhe des die Kapitalverzinsung übersteigenden Betrages der progressiven Besteuerung unterworfen.

276. Ungeachtet der Frage, ob eine so weitgehende Form einer Bruttobesteuerung mit dem herkömmlich aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit abgeleiteten objektiven Nettoprinzip vereinbar ist, bedeutete dies eine erhebliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen

Rahmenbedingungen für fremdfinanzierte Unternehmen, insbesondere für neu gegründete Gesellschaften und klein- und mittelständische Unternehmen.

Tabelle 22

Duale Einkommensteuer: Ermittlung des Verzinsungsanteils bei Personenunternehmen

	Aktivvermögen laut Steuerbilanz
-	Kassenbestand
-	Finanzanlagen
-	Wertpapiere
-	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften aller Art
=	Verzinsungsbasis
*	Rechnungszins
=	Bruttokapitalverzinsung
+	Kapitalerträge
-	Schuldzinsen
=	Verzinsungsanteil

277. Für eine Lösung dieser Problematik stehen die folgenden Möglichkeiten zur Verfügung:

- Eine grobe Lösung würde darin bestehen, einen negativen Verzinsungsanteil generell auf „Null“ hochzuschleusen. Dies hätte allerdings zur Folge, dass eine der wesentlichen Eigenschaften der Bruttomethode, nämlich die konsequente Zuordnung von Schuldzinsen zum proportional besteuerten Teil des Einkommens, verloren ginge. Dies kann aus Neutralitätsüberlegungen nicht akzeptiert werden.

- Vorzugswürdig erscheint demgegenüber eine Regelung, wonach in jedem Fall nur der tatsächlich in einem Jahr erzielte Gewinn nach Zinsen der Besteuerung unterliegt. Damit keine Vorteile aus einer hohen Fremdfinanzierung gezogen werden können, muss ein negativer Verzinsungsanteil jedoch konsequent die Verzinsungsbasis der Folgejahre vermindern. Es wird somit eine dem periodenübergreifenden Verlustabzug entsprechende Regelung gewählt, die gewährleistet, dass auf die Lebensdauer des Unternehmens betrachtet Schuldzinsen konsistent gegenüber der rechnerischen Verzinsung des Aktivvermögens verrechnet werden können.

Beispiel 23: Der Vortrag negativer Verzinsungsanteile soll an einem drastisch vereinfachten Berechnungsschema illustriert werden (Tabelle 23). Der Unternehmer verfügt über eine jährliche Bruttokapitalverzinsung vor Zinsabzug von 100. Von Zinseffekten wird zur Vereinfachung abgesehen. Die Fremdkapitalzinsen übersteigen die Bruttokapitalverzinsung im Jahr 1 und Jahr 2, so dass sich ein negativer Verzinsungsanteil ergibt. Nicht wirksame Verzinsungsanteile, die hier negativ sind, müssen vorgetragen werden. Sie mindern spätere positive Verzinsungsanteile. Im Beispiel mindert der Vortrag der negativen Verzinsungsanteile von 100 den Verzinsungsanteil im Jahr 3, der 100 beträgt, da in diesem Jahr keine Schuldzinsen gezahlt werden. Die Erfassung der negativen Verzinsungsanteile kann über dasselbe Konto erfolgen wie der Vortrag positiver nicht verrechneter Verzinsungsanteile. Über die drei Jahre hinweg beträgt die Bruttokapitalverzinsung 300, und wegen der Fremdkapitalzinsen in gleicher Höhe ergibt sich ein kumulierter Verzinsungsanteil von null (jeweils ohne Zinseffekte). Daher ist der gesamte Steuerbilanzgewinn von 300 als nicht begünstigter Gewinn zu versteuern.

Tabelle 23

Verrechnung negativer Verzinsungsanteile bei Anwendung der Bruttomethode

		Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Summe der Jahre 1 bis 3
(1)	Gewinn vor Zinsen (G)	200	200	200	600
(2)	Fremdkapitalzinsen ($B * i$)	150	150	0	300
(3)	Steuerbilanzgewinn [(1) - (2)]	50	50	200	300
(4)	Bruttokapitalverzinsung ($A * k$)	100	100	100	300
(5)	vorgetragener Verzinsungsanteil [(9) / (t-1)]	.	- 50	- 100	.
(6)	ansetzbarer Verzinsungsanteil [(4) - (2) + (5)]	- 50	- 100	0	- 150
(7)	anzusetzender Verzinsungsanteil {max [0; (6)]}	0	0	0	0
(8)	Erwerbsanteil [(3) - (7)]	50	50	200	300
(9)	vorzutragender Verzinsungsanteil [(6) - (7)]	- 50	- 100	0	.

278. Der Vortrag von Verzinsungsanteilen ist in gleicher Weise vorzunehmen, wenn Verluste und negative Verzinsungsanteile gemeinsam auftreten. Es gelten die allgemeinen Regeln: Verluste sind vorrangig auszugleichen, und nicht ausgeglichene Verluste sind vorzutragen. Nicht verrechnete Verzinsungsanteile sind vorzutragen; negative Vorträge mindern später positive Zugänge zur Eigenkapitalverzinsung.

Beispiel 24: Der Unternehmer erleidet einen anfänglichen Verlust (Tabelle 24). Wie oben verfügt er über eine jährliche Bruttokapitalverzinsung vor Zinsabzug von 100. Von Zinseffekten wird wieder abgesehen. Der Verlust der Jahre 1 und 2 wird vorgetragen; das gleiche gilt für die negativen Verzinsungsanteile. Im Jahr 3 wird der Verlust vorrangig mit Gewinnen in Höhe von 200 verrechnet. Der vorgetragene negative Verzinsungsanteil mindert den im Jahr 3 ermittelten periodischen Verzinsungsanteil, so dass der verrechenbare Verzinsungsanteil auf null reduziert wird. Daher ist der Gewinn nach Verlustausgleich als nicht begünstigter Gewinn zu versteuern. Im Ergebnis mindern die Zinsen in vollem Umfang nicht begünstigte Gewinne, jedoch geht im Gegenzug die Möglichkeit verloren, später Gewinne vor der höheren Tarifbelastung der Einkommensteuer abzuschirmen.

279. Der Vortrag positiver wie negativer Verzinsungsanteile kann ins Leere laufen, wenn das Unternehmen keine Gewinne mehr erzielt, die zukünftig der Besteuerung unterliegen. Es ist daher eine Regelung zu treffen, wie mit Verzinsungsanteilen zu verfahren ist, die nach Beendigung oder Veräußerung verbleiben. Grundsätzlich bestünde zum einen die Möglichkeit, nicht genutzte Verzinsungsanteile auf anderes Betriebsvermögen zu übertragen. Würde man eine solche Übertragung zulassen, so müsste sie auch vor Beendigung oder Veräußerung möglich sein, wenn der Steuerpflichtige mehr als einen Betrieb unterhält (etwa ein Einzelunternehmen und einen Anteil an einer Personengesellschaft). Zum anderen kann die Eigenkapitalverzinsung an den Betrieb gebunden werden. Dies ist auch administrativ einfacher als eine Übertragung auf anderes Betriebsvermögen und sichert insoweit eine rechtsformneutrale Besteuerung, da auch bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften der Verzinsungsfreibetrag an den zugrunde liegenden Anteil gebunden wird (Ziffern 163 ff.). Diese zweite Lösung wird deswegen vorgeschlagen. Es kommt dann aber zu einem Verfall der entsprechenden Beträge, wenn der Betrieb eingestellt wird.

Tabelle 24

Verrechnung von Verlusten und negativer Verzinsungsanteile bei Anwendung der Bruttomethode

		Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Summe der Jahre 1 bis 3
(1)	Gewinn vor Zinsen (G)	0	100	300	400
(2)	Fremdkapitalzinsen ($B * i$)	150	150	0	300
(3)	Steuerbilanzgewinn [(1) - (2)]	- 150	- 50	300	100
(4)	Bruttokapitalverzinsung ($A * k$)	100	100	100	300
(5)	vorgetragener Verzinsungsanteil [(10) / (t-1)]	.	- 50	- 100	.
(6)	ansetzbarer Verzinsungsanteil [(4) - (2) + (5)]	- 50	- 100	0	- 150
(7)	vorgetragener Verlust [(11) / (t-1)]	.	- 150	- 200	.
(8)	anzusetzender Verzinsungsanteil {max[0; (6)]}	0	0	0	0
(9)	Erwerbsanteil {max[0; (3) + (7) - (8)]}	0	0	100	100
(10)	vorzutragender Verzinsungsanteil {min[0; (6)]}	- 50	- 100	.	.
(11)	vorzutragender Verlust {min[0; (3) + (7)]}	- 150	- 200	.	.

3. Die Nettomethode

280. Die Gewinnaufteilung im Rahmen der Nettomethode geht bei der Bestimmung des Erwerbsanteils vom steuerbilanziellen Eigenkapital als Verzinsungsbasis aus. Das progressiv zu besteuernde Erwerbseinkommen bestimmt sich durch Abzug des so ermittelten Verzinsungsanteils vom Gewinn nach Zinsen. Der Erwerbsanteil ist jetzt im Unterschied zur Bruttomethode von dem Verhältnis zwischen Kapitalmarktzins und Renditefaktor abhängig.

281. Die Gesamtsteuerbelastung des Unternehmens nach Maßgabe der Nettomethode ergibt sich aus folgender Formel:

$$T = \underbrace{(A-B)*k}_{Verzinsungsanteil} * t_K + \underbrace{[G - B*i - (A-B)*k]}_{Erwerbsanteil} * t_E \qquad (3)$$

Die Berechnungsgrundlage bildet damit das steuerliche Eigenkapital des Unternehmens zum Schluss des Vorjahres, im Falle von Mitunternehmerschaften unter Einbeziehung des in eventuellen Ergänzungsbilanzen beziehungsweise auf der zweiten Ermittlungsstufe des in Sonderbilanzen ausgewiesenen Kapitals.

282. Aus denselben Gründen wie im Falle der Bruttomethode ist der Wert der Wirtschaftsgüter, die steuerfreies Einkommen generieren, also insbesondere ausländischen Betriebsvermögens, von der Bemessungsgrundlage auszuschließen. Für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und für Finanzanlagen ist demgegenüber ein Ausschluss nicht systemkonform.

4. Gestaltungsmöglichkeiten

Erhöhung der Kapitalkonten

283. Knüpft die Verzinsungsbasis wie bei der Nettomethode an das Eigenkapital eines Unternehmens oder die Kapitalkonten der Gesellschafter an, besteht ein Anreiz, diese über kurzfristige Einlagen auszugleichen oder zu erhöhen. Entsprechende Gestaltungen traten bereits im Zusammenhang mit früheren Regelungen auf, die eine Begünstigung investierten Kapitals vorsahen (etwa in den Jahren 1951 bis 1953 § 32b EStG oder § 10a EStG bis zum Jahr 1992). Die Brühler Empfehlungen sahen für diesen Fall ein Verrechnungsverbot vor, das die handelsrechtlich zulässige Variabilität des Kapitalkontos für steuerliche Zwecke einschränkte. Die Höhe von Entnahmen wird durch eine solche Verfahrensweise identifizierbar. In den im Anschluss veranstalteten Planspielen wurden jedoch der administrative Aufwand und die fehlende Akzeptanz eines solchen Verrechnungsverbots deutlich.

284. Näher liegt vielmehr eine Saldierungsregelung wie in § 4 Absatz 4a EStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999.[74)] Satz 3 sah darin eine Verrechnung der Einlagen und Entnahmen des letzten und ersten Quartals des Wirtschaftsjahres vor. Diese Regelung wurde allerdings durch das Steueränderungsgesetz 2001[75)] gestrichen, da es zum einen die steuerliche Bewertung zeitlich verschoben und zum anderen missbräuchliche Gestaltungen nicht verhindert hätte.[76)]

Um auf der einen Seite den Erfordernissen der Praktikabilität gerecht zu werden, andererseits aber möglichen Gestaltungen weitgehend entgegenzuwirken, wäre daher eine Regelung zweckmäßig, die vorsieht, für die Verzinsungsbasis den Mittelwert des vierteljährlich festzustellenden Bestands der Privatkonten zugrundezulegen.

Bei der Bruttomethode kann das Problem einer kurzfristigen Zuführung von Liquidität in das Unternehmen von vornherein nicht auftreten, wenn die Kasse nicht in die Berechnungsgrundlage zur Ermittlung des Verzinsungsanteils aufgenommen wird (Ziffer 251).

Verlagerung privater Schulden

285. Bereits im geltenden Einkommensteuerrecht hat sich erheblicher Regelungsbedarf bei der Frage gezeigt, ob und in welcher Weise die Aufnahme von Fremdkapital in Unternehmen darauf überprüft werden kann und soll, ob diese Finanzmittel „in Wahrheit“ der Finanzierung privater Lebensführung dienen und daher in Übereinstimmung mit dem allgemeinen Veranlassungsprinzip nicht zum steuerlich relevanten Abzug als Erwerbsaufwendungen zugelassen werden können. Diese Frage wird natürlich auch in dem hier vorgestellten Regelungsmodell virulent. Bei Anwendung der Bruttomethode mildert die Duale Einkommensteuer allerdings den Gestaltungsanreiz dadurch, dass der Schuldzinsenabzug den Verzinsungsanteil reduziert und daher zu Lasten des günstig besteuerten Gewinnanteils geht.

---

74) Vom 22. Dezember 1999, BGBl. I 1999, 2601.
75) Vom 20. Dezember 2001, BGBl. I 2001, 3794.
76) Begründung zum Regierungsentwurf, BT-Drucksache 14/6877, 24.

286. Gleichzeitig ist darauf hinzuweisen, dass sich das Problem der Umwidmung privater Schulden in erster Linie als ein praktisches darstellt. Ausgangspunkt ist die Vorstellung, dass bei der Aufnahme von Krediten die „betriebliche Veranlassung“ über den Verwendungszweck der aufgenommenen Mittel bestimmt werden kann. Dies ist allerdings bei Geldzufuhr – wie der scheinbare Gegensatz zwischen „entnahmebedingten Krediten“ und „kreditfinanzierten Entnahmen“ zeigt – weitgehend gestaltbar und schwer nachzuvollziehen. Der Bundesfinanzhof hat vor diesem Hintergrund der privatautonomen Gestaltung des Steuerpflichtigen (Mehrkontenmodelle) weitgehend freie Hand gelassen.[77)]

287. Demgegenüber hat sich der Gesetzgeber im Steuerbereinigungsgesetz 1999[78)] für eine pragmatische Lösung entschieden, die den Betriebsausgabenabzug im Falle eines negativen Kapitalkontos ausschließt. Gegenüber der durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2001[79)] eingeführten Vorgängerregelung sind gegen die Neufassung des § 4 Absatz 4a EStG keine durchgreifenden praktischen oder systematischen Bedenken vorgebracht worden.

Verlagerung privater Finanzanlagen

288. Bedeutsamer erscheint im neuen Recht der Versuch von Steuerpflichtigen, die faktisch eintretende Differenz zwischen dem Satz der gesetzlich vorgesehenen Normalverzinsung und dem laufenden Kapitalmarktzins auszunutzen, um steuerliche Vorteile zu erlangen. Dies kann vor allem durch den Erwerb oder die Verlagerung (niedrig verzinslicher) privater Finanzanlagen in das Betriebsvermögen oder durch die Aufnahme oder die Verlagerung (hoch verzinslicher) Darlehen in das Privatvermögen geschehen.

289. In diesem Punkt erweist sich die Bruttomethode der Nettomethode als überlegen. Wenn nach der Nettomethode ein einheitliches Netto-Betriebskapital berechnet wird, das sämtliche Finanzmittel und Finanzverbindlichkeiten einbezieht, so folgt daraus „automatisch“, dass Finanzanlagen auch dann eine begünstigte rechnerische Kapitalverzinsung hervorrufen, wenn der tatsächlich erzielte Ertrag geringer ist. Umgekehrt kann ein hochverzinsliches Darlehen dazu führen, dass im Umfang der hohen Zinslasten der Gesamtgewinn des Unternehmens (und damit auch der progressiv zu besteuernde Erwerbsanteil des Unternehmensgewinns) vermindert wird. Dies ist nach der Bruttomethode schwerer möglich: Hier werden zunächst Finanzanlagen herausgerechnet. Außerdem führen hohe Sollzinsen zu einer nachteiligen Verrechnung mit künftigen positiven Verzinsungsbeträgen.

Kreditfinanzierung laufender Betriebsausgaben

290. Auch im Anwendungsbereich der Dualen Einkommensteuer bleibt es bei der allgemeinen Regel, dass Schuldzinsen Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen, die dann zum Abzug zugelassen werden, wenn sie in einem betrieblichen Verwendungszusammenhang mit einer auf Einkünfteerzielung gerichteten Tätigkeit stehen. Das steuerliche „Veranlassungsprinzip“ für Betriebsausgaben unterscheidet aber nicht danach, ob die zugeführten Fremdmittel dazu eingesetzt

---

77) BFH vom 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl II 1998, 193.
78) Vom 22. Dezember 1999, BGBl. I 1999, 2601.
79) Vom 24. März 1999, BGBl. I 1999, 402.

werden, Investitionen durchzuführen und daraus Erträge zu ziehen, oder ob sie die laufende Betriebstätigkeit finanzieren.

291. Dies kann dazu führen, dass auf der Seite des Kapitalgebers die für die Hingabe von Fremdkapital gewährten Entgelte als (begünstigte) Einkünfte aus Kapital anzusehen sind, während auf der Schuldnerseite ein Abzug im Rahmen des Erwerbseinkommens möglich ist. Dies ist evident bei Anwendung der Nettomethode, gilt aber auch im Anwendungsbereich der Bruttomethode, wenn (wie hier vorgeschlagen) ein „negativer Verzinsungsanteil" nicht tatsächlich besteuert, sondern lediglich auf Folgejahre vorgetragen wird. Wenn ein Unternehmer nämlich laufende Aufwendungen seines Betriebs (zum Beispiel Lohnzahlungen) mit Hilfe von Krediten finanziert, mindern die Schuldzinsen seinen regulär besteuerten Gewinn, während der Empfänger der Zinsen diese nur zum günstigen Kapitalsteuersatz versteuern muss.

292. Dies bietet vor allem dann Gelegenheiten für Gestaltungsmöglichkeiten im Falle der Fremdfinanzierung, wenn Gläubiger und Schuldner eine wirtschaftliche Nähebeziehung verbindet, deren Interesse sich am steuerbeeinflussten Saldo der Transaktion orientiert. In diesem Fall führen Abweichungen der tatsächlichen Verzinsung des hingegebenen Kapitals vom gesetzlichen Rechnungszins zu Steuerminderungen auf Schuldnerseite im Rahmen des progressiv besteuerten Erwerbsanteils, die auf Gläubigerseite infolge der einheitlich proportionalen Kapitalbesteuerung nicht kompensiert werden. In den Blick geraten damit insbesondere Fälle der Fremdfinanzierung durch Angehörige von Gesellschaftern.

293. Diese Problematik ist auch in anderen Ländern bereits gesehen worden. In Norwegen hat dies zu der gesetzlichen Anordnung geführt, einen Schuldzinsenabzug insgesamt auf Kredite durch fremde Dritte zu beschränken[80)] und so Angehörigen-Kredite vom Schuldzinsenabzug auszuschließen. Diese harte Lösung ist aus der Sicht des deutschen Verfassungsrechts und des dort angeordneten Verbots der Diskriminierung ehelicher oder familiärer Beziehungen nicht zu empfehlen. Es verbleibt allenfalls zur Vermeidung entsprechender Gestaltungen die Möglichkeit einer Einkünftekorrektur am Maßstab eines Fremdvergleichs, die allerdings ein „Absaugen" von Gewinnen in Höhe eines angemessenen Zinses nicht verhindert.

294. Im Übrigen bleibt es bei den oben geschilderten Gestaltungsgrenzen: Bei „negativer Kapitalverzinsung" werden überschießende negative Zinsbeträge „vorgetragen" und ein Schuldzinsenabzug wird ausgeschlossen, wenn und soweit Entnahmen den Gewinn und die Einlagen in dem betreffenden Jahr übersteigen.

Folgerung

295. Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass sich die Bruttomethode zum einen in vielen Bereichen als gestaltungsresistenter erweist, zum anderen auch die Gleichbehandlung privater und betrieblicher Kapitalerträge besser zu gewährleisten imstande ist als die Nettomethode. Sie ist insgesamt als Berechnungsmethode zur Ermittlung des ermäßigt zu besteuernden Gewinnanteils vorzuziehen. Dies wird abschließend durch das folgende Beispiel verdeutlicht.

---

80) *Skatteloven § 12-12 annet ledd a.*

Beispiel 25: Betrachtet wird ein Personenunternehmen mit einem Aktivvermögen von 1 000, Fremdkapital von 700 und Eigenkapital von 300. Die Gesamtkapitalrendite betrage 15 %, der Rechnungszins 6 %. Der Fremdkapitalzins wird einmal ebenfalls mit 6 % angesetzt, in einer Alternativrechnung mit 8 %. Der ermäßigt zu versteuernde Gewinn wird mit 25 vH belastet, der darüber hinausgehende Gewinn mit dem Spitzensatz der Einkommensteuer von 44,31 vH (einschließlich Solidaritätszuschlag).

Tabelle 25 verdeutlicht anschaulich die Vorteile der Bruttomethode und die Nachteile der Nettomethode. Bei der Nettomethode hängt die Gesamtsteuerbelastung von der Höhe der Schuldzinsen im Vergleich zum Rechnungszins ab. Da Zinsausgaben den Erwerbsanteil kürzen, führt die Vereinbarung von über dem Rechnungszins liegenden Fremdkapitalzinsen – wie etwa bei der Darle-

Tabelle 25

Duale Einkommensteuer: Netto- und Bruttomethode der Gewinnermittlung bei Personenunternehmen

		Zinssatz	
		6 %	8 %
(1)	Aktivvermögen	1 000	1 000
	(a) Fremdkapital	700	700
	(b) Eigenkapital	300	300
(2)	Gewinn vor Steuern [0,15 * (1)]	150	150
(3)	Zinszahlungen [Zinssatz * (1a)]	42	56
(4)	Gewinn nach Zinsen [(2) - (3)]	108	94
	Nettomethode		
(5-N)	Eigenkapitalverzinsung [0,06 * {(1) - (1a)}]	18	18
(6-N)	Eigenkapitalverzinsung übersteigende Gewinne nach Zinsen [(4) - (5-N)]	90	76
(7-N)	Einkommensteuer [(7a-N) + (7b-N)]	44,38	38,18
	davon:		
	(a) auf Eigenkapitalverzinsung [0,25 * (5-N)]	4,50	4,50
	(a) auf Eigenkapitalverzinsung übersteigende Gewinne nach Zinsen [0,4431 * (6-N)]	39,88	33,68
(8-N)	Gewinn nach Einkommensteuer [(4) - (7-N)]	63,62	55,82
(9-N)	Steuern auf Zinseinkommen [0,25 * (3)]	10,50	14
(10-N)	Zinseinkommen nach Steuern [(3) - (9-N)]	31,50	42
(11-N)	Gesamtsteuerlast [(7-N) + (9-N)]	54,88	52,18
(12-N)	Einkommen nach Steuern, insgesamt [(8-N) + (10-N)]	95,12	97,82
	Bruttomethode		
(5-B)	Verzinsungsanteil [{0,06 * (1)} - (3)]	18	4
(6-B)	Erwerbsanteil [(2) - 0,06 * (1)]	90	90
(7-B)	Einkommensteuer [(7a-B) + (7b-B)]	44,38	40,88
	davon:		
	(a) auf Verzinsungsanteil [0,25 * (5-B)]	4,50	1
	(b) auf Erwerbsanteil [0,4431 * (6-B)]	39,88	39,88
(8-B)	Gewinn nach Einkommensteuer [(4) - (7-B)]	63,62	53,12
(9-B)	Steuern auf Zinseinkommen [0,25 * (3)]	10,50	14
(10-B)	Zinseinkommen nach Steuern [(3) - (9-B)]	31,50	42
(11-B)	Gesamtsteuerlast [(7-B) + (9-B)]	54,88	54,88
(12-B)	Einkommen nach Steuern, insgesamt [(8-B) + (10-B)]	95,12	95,12

hensvergabe zwischen nahe stehenden Personen – zu Steuerersparnissen: Zwar werden die höheren Zinsausgaben beim Empfänger mit 25 vH besteuert; sie führen auf Unternehmensebene aber zu höheren Steuerersparnissen, wenn die die Eigenkapitalverzinsung übersteigenden Gewinnanteile etwa dem Spitzensatz der Einkommensteuer unterliegen. Generell bestehen damit bei Anwendung der Bruttomethode niedrigere Gestaltungsanreize gerade auch im Bereich von Vertragsverhältnissen nahe stehender Personen.

V. Zinssatz

296. Für die Bestimmung des Zinssatzes zur Ermittlung des begünstigten Verzinsungsanteils gelten im Grundsatz dieselben Erwägungen wie für die Aufzinsung der Anteilswerte von Gesellschaftern eines Körperschaftsteuersubjekts. Ausgangspunkt ist demnach die Funktion des Rechnungszinses, Finanzierungsneutralität im Hinblick auf die Grenzinvestition zu gewährleisten. Weil im Falle von Gewinnen, die hinter einer kalkulatorischen Verzinsung des eingesetzten Kapitals zurückbleiben, die Differenz entsprechend einer intertemporalen Verlustverrechnung die Verzinsungsbasis in den folgenden Jahren vergrößert, ist ein weitergehender Risikozuschlag nicht gerechtfertigt. Der Staat übernimmt damit gleich einem Gesellschafter einen symmetrischen Anteil am Investitionsrisiko.[81)] Im Übrigen diskriminierte ein Risikozuschlag risikolose Investitionen außerhalb des Unternehmens und gefährdete damit eine effiziente Kapitalallokation.

297. Aus diesem Grund ist auch eine Rechtfertigung abzulehnen, nach der ein Risikozuschlag geeignet sei, das Entstehen eines negativen Verzinsungsanteils zu vermeiden. Dieser kann bei einem hohen Zinsaufwand, insbesondere in der verlustreichen Gründungsphase eines Unternehmens, entstehen. Um in diesem Fall die Besteuerung eines „irrealen Gewinns“ zu vermeiden, könnte auf einen höheren Zinssatz zurückgegriffen werden. Gleichwohl steht ein derartiges Vorgehen im Gegensatz zu der der Bruttomethode zugrunde liegenden Grundentscheidung, Schuldzinsen ausschließlich im Rahmen des Kapitaleinkommens zu berücksichtigen. Dieser strengen Sichtweise entspricht es, einen „negativen Verzinsungsbetrag“ intertemporal auszugleichen und den Erwerbsanteil andererseits konstant als Differenz zwischen Bruttogewinn und Bruttoverzinsung auszuweisen.

298. Auch würde das Argument nicht überzeugen, dass der niedrige, an den Buchwerten des Betriebsvermögens orientierte Kapitalansatz bei der Verzinsungsbasis, der sich aus dem Ausschluss nicht realisierter Wertsteigerungen und selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter ergibt, durch einen höheren Zinssatz ausgeglichen werden müsse, um die reale Ertragslage des Unternehmens widerzuspiegeln. Dass der Buchwertansatz entsprechend der Steuerbilanz gewählt wird, wurde bereits im Zusammenhang mit der Entwicklung der Verzinsungsbasis dargestellt und als Kompensation des dem Realisationsprinzip geschuldeten Steueraufschubs gerechtfertigt.

299. Schließlich könnte ein höherer Zinssatz als bei Kapitalgesellschaften auf die geringere Disponibilität im Hinblick auf den Besteuerungszeitpunkt gestützt werden. In der Tat ergeben sich durch das Trennungsprinzip Liquiditätsvorteile für Körperschaften, da ein nicht ausgeschütteter Übergewinn niedrig belastet reinvestiert werden kann. Allerdings ist zu bemerken, dass bei Personengesellschaften auch die Kapitalverzinsung an der niedrigen Progressionszone bis zu einer

---

81) *Ot.prp.nr.1 (2004 - 2005): Skatte- og avgiftsoppleggett 2005 – lovendringer,* 38.

Grenzsteuerbelastung von 25 vH partizipiert, soweit diese nicht durch andere Einkünfte „aufgezehrt“ wird (Ziffern 303 ff.).

VI. Die Besteuerung außerperiodischer Geschäftsvorgänge

300. Unter dem Gesichtspunkt außerperiodischer Geschäftsvorgänge soll in diesem Zusammenhang allein die Betriebsveräußerung betrachtet werden. Fragen des Umwandlungssteuerrechts werden in den Ziffern 308 ff. behandelt.

Wird ein Betrieb veräußert, errechnet sich der steuerpflichtige Veräußerungserlös aus der Differenz aus dem Veräußerungspreis und dem Buchwert des Betriebsvermögens beziehungsweise der Höhe des anteiligen, dem Mitunternehmer zuzurechnenden Kapitalkontos (abzüglich anfallender Veräußerungskosten). Anders als bei der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft ist eine Erfassung der offenen Rücklagen der Gesellschaft nicht angezeigt, da diese bereits im Rahmen der transparenten Erfassung der Besteuerung unterliegen.

301. Damit ist davon auszugehen, dass im zu versteuernden Veräußerungsgewinn nur unversteuerte stille Reserven, ein etwaiger originärer Firmenwert sowie ein anteiliger Betriebsgewinn enthalten sind. Dieser Gewinn ist begünstigt zu besteuern, soweit aus den vorausgehenden Jahren verrechenbare Verzinsungsbeträge „vorgetragen“ werden konnten und soweit im laufenden Jahr eine zusätzliche Kapitalverzinsung eingerechnet werden kann.

Beispiel 26: X veräußert seinen Mitunternehmeranteil zum 30. Juni des Jahres 1 zum Preis von 600. Sein Kapitalkonto beträgt zu diesem Zeitpunkt 400. Die Eigenkapitalverzinsungsbasis beträgt ebenfalls 400, der vorgetragene Verzinsungsbetrag 100. Der anteilige Verzinsungsanteil aus Gewinnen im Jahr 1 beträgt

$$\frac{6}{12} * 0{,}06 * (400 + 100) = 15 .$$

Der Veräußerungsgewinn in Höhe von 200 wird damit in Höhe von 115 als Verzinsungsanteil begünstigt besteuert. Beträgt der Veräußerungspreis entgegen den Annahmen in Beispiel 27 nur 500, entfällt der gesamte Veräußerungsgewinn in Höhe von 100 auf den begünstigt besteuerten Verzinsungsanteil. Der nicht genutzte Verzinsungsanteil in Höhe von 15 (= 115 – 100) geht unter (Ziffer 279).

302. Die ermäßigte Besteuerung gemäß § 34 EStG rechtfertigt sich durch die Verzerrungen, die ein progressiver Steuertarif bei kumulierten Gewinnen im Vergleich zu einer periodenübergreifenden Betrachtungsweise bewirkt. Dieser Zwecksetzung entsprechend sind aus dem Anwendungsbereich dieser Vorschrift die Gewinnbestandteile auszunehmen, die als Verzinsungsanteil einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Es ist dann folgerichtig, auch Erwerbseinkommen, dass einer niedrigeren Grenzsteuerbelastung als dem Kapitalsteuersatz unterfällt,

VII. Der Tarif

303. Konzeptionell ist im Rahmen der Dualen Einkommensteuer der dem Verzinsungsanteil entsprechende Gewinnanteil grundsätzlich proportional zu besteuern, während der darüber hinausgehende Gewinn als Erwerbseinkommen progressiv besteuert wird.

304. Ein einheitlicher Steuersatz von 25 vH / (1 + SolZ) für den als Kapitaleinkommen ausgewiesenen Gewinnanteil beinhaltet aber eine mögliche Schlechterstellung gegenüber der geltenden Rechtslage, die für das gesamte zu versteuernde Einkommen einen Eingangssteuersatz in Höhe von 15 vH (ohne SolZ) vorsieht. In Anbetracht der überragenden Bedeutung der in der Mehrzahl personalistisch organisierten klein- und mittelständischen Unternehmen im inländischen Wirtschaftsleben ist die Belastungshöhe bis zu einem Grenzsteuersatz von 25 vH / (1 + SolZ) beizubehalten.

305. Hierfür bieten sich zwei Lösungsmöglichkeiten an:

- **Schedulenmodell**: Zum einen könnte auf der Grundlage eines Belastungsvergleichs die Zuordnung des Verzinsungsanteils zu dem einer progressiven Tariffunktion unterliegenden Einkommensbereich erfolgen, sofern dies für den Steuerpflichtigen günstiger ist. Denn wegen des Grundfreibetrags und des progressiven Tarifverlaufs mit einem Eingangssteuersatz von 15 vH können sich bei einer Besteuerung des Gewinns mit 25 vH Nachteile gegenüber einer Besteuerung mit dem Tarif der Einkommensteuer ergeben. Ein Steuernachteil ist festzustellen, wenn die Steuerzahlung einmal nach dem Tarif der Einkommensteuer ermittelt wird und dieser Steuerzahlung diejenige gegenübergestellt wird, welche sich ergibt, wenn das Kapitaleinkommen vom Einkommen abgezogen wird, die Steuer auf das verbleibende (Erwerbs-)Einkommen nach dem geltenden Tarif ermittelt wird und diese Steuer schließlich um 25 vH des Kapitaleinkommens erhöht wird. Maßgebliche Größe für einen Belastungsvergleich ist dabei die Durchschnittssteuerbelastung. Diese hängt aber von der individuellen Relation von Verzinsungs- und Erwerbsanteil ab. Nur wenn der gesamte Gewinn der Kapitalverzinsung entspricht, herrscht Belastungsgleichheit bei einer durchschnittlichen Steuerbelastung von 25 vH / (1 + SolZ), das heißt auf der Grundlage des für den Veranlagungszeitraum 2005 geltenden Tarifs bei einem Gewinn von 41 900 Euro.

- **Gestreckter Tarif**: Das Gesamteinkommen wird einer einheitlichen Tariffunktion unterworfen. Ab einer Grenzsteuerbelastung von 25 vH / (1 + SolZ) wird dabei eine Proportionalzone vorgesehen, deren Länge von der Höhe des zu versteuernden Kapitaleinkommens abhängt.[82)] Die Tarifformel des § 32a EStG würde damit in folgender Form modifiziert (Tabelle 26):

306. Man kann die Belastungsunterschiede zwischen dem Schedulenmodell und dem gestreckten Tarif aus folgenden Tabellen erkennen. In Tabelle 27 wird davon ausgegangen, dass der gesamte Gewinn dem Verzinsungsanteil entspricht. In Tabelle 28 wird der Fall dargestellt, dass Verzinsungsanteil und Erwerbsanteil die gleiche Höhe haben.

307. Man erkennt, dass der gestreckte Tarifverlauf mit dem progressiven Tarif bis zu einem Schwellenwert von 12 583 Euro, an dem der Grenzsteuersatz 23,7 vH entspricht, identisch ist, um sich anschließend asymptotisch dem Schedulentarif anzunähern.

[82)] Gemäß § 3 Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 wird der Solidaritätszuschlag von einkommensteuerpflichtigen Personen nur erhoben, wenn die Bemessungsgrundlage einen Betrag von 972 Euro/1 944 Euro übersteigt. Aus Gründen der Einfachheit der Darstellung wurde auf eine Berücksichtigung dieser Regelung bei der Konstruktion des gestreckten Tarifs verzichtet.

Tabelle 26

Einkommensteuertarif der Dualen Einkommensteuer

Zu versteuerndes Gesamteinkommen	Tarifliche Einkommensteuer
1. bis 7 664 Euro (Grundfreibetrag):	0
2. von 7 665 Euro bis 12 584 Euro:	$(883{,}74 * x + 1\,500) * x$
3. von 12 585 Euro bis 12 585 Euro + K:	$(x - 12\,584) * 0{,}25 / (1+t) + 952$
4. von 12 586 Euro + K bis 12 739 Euro + K:	$(883{,}74 * y + 1\,500) * y + K * 0{,}25 / (1+t)$
5. von 12 740 Euro + K bis 52 151 Euro + K:	$(228{,}74 * z + 2\,397) * z + 989 + K * 0{,}25 / (1+t)$
6. von 52 152 Euro an:	$0{,}42 * (v - K) - 7\,914 + K * 0{,}25 / (1+t)$

Erläuterung:

K ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete Kapitaleinkommen.
x ist ein Zehntausendstel des 7 664 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Gesamteinkommens.
y ist ein Zehntausendstel des die Summe aus 7 664 Euro und dem Kapitalanteil übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Gesamteinkommens.
z ist ein Zehntausendstel des die Summe aus 12 739 Euro und dem Kapitalanteil übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Gesamteinkommens.
v ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Gesamteinkommen.
t ist der nach § 4 des Solidaritätszuschlagsgesetzes 1995 anzusetzende Zuschlagssatz (zur Zeit 5,5 vH).

Tabelle 27

Belastungsvergleich: Einkommensteuertarif 2005 versus Duale Einkommensteuer
- Gewinn = Verzinsungsanteil -

Zu versteuerndes Einkommen			Tarifliche Einkommensteuer			Durchschnittssteuersatz		
	davon:			Duale Einkommensteuer			Duale Einkommensteuer	
Gewinn	Verzinsungsanteil	Erwerbsanteil	Tarif 2005	Schedulenmodell	Gestreckter Tarif	Tarif 2005	Schedulenmodell	Gestreckter Tarif
Euro						vH		
0	0	0	0	0	0	*0*	*0*	*0*
1 400	1 400	0	0	0	0	*0*	*0*	*0*
3 500	3 500	0	0	0	0	*0*	*0*	*0*
7 664	7 664	0	0	0	0	*0*	*0*	*0*
7 700	7 700	0	5	5	5	*0,06*	*0,06*	*0,06*
9 800	9 800	0	360	360	360	*3,67*	*3,67*	*3,67*
11 900	11 900	0	793	793	793	*6,66*	*6,66*	*6,66*
14 000	14 000	0	1 294	1 294	1 287	*9,24*	*9,24*	*9,19*
16 100	16 100	0	1 820	1 820	1 785	*11,30*	*11,30*	*11,09*
18 900	18 900	0	2 552	2 552	2 448	*13,50*	*13,50*	*12,95*
21 000	21 000	0	3 125	3 125	2 946	*14,88*	*14,88*	*14,03*
23 100	23 100	0	3 718	3 718	3 444	*16,10*	*16,10*	*14,91*
25 200	25 200	0	4 331	4 331	3 941	*17,19*	*17,19*	*15,64*
27 300	27 300	0	4 964	4 964	4 439	*18,18*	*18,18*	*16,26*
28 000	28 000	0	5 179	5 179	4 605	*18,50*	*18,50*	*16,45*
35 000	35 000	0	7 458	7 458	6 264	*21,31*	*21,31*	*17,90*
42 000	42 000	0	9 961	9 954	7 923	*23,72*	*23,70*	*18,86*
49 000	49 000	0	12 688	11 613	9 582	*25,89*	*23,70*	*19,56*
56 000	56 000	0	15 606	13 272	11 241	*27,87*	*23,70*	*20,07*
70 000	70 000	0	21 486	16 590	14 559	*30,69*	*23,70*	*20,80*
77 000	77 000	0	24 426	18 249	16 218	*31,72*	*23,70*	*21,06*
84 000	84 000	0	27 366	19 908	17 877	*32,58*	*23,70*	*21,28*
91 000	91 000	0	30 306	21 567	19 536	*33,30*	*23,70*	*21,47*
98 000	98 000	0	33 246	23 226	21 195	*33,92*	*23,70*	*21,63*
105 000	105 000	0	36 186	24 885	22 854	*34,46*	*23,70*	*21,77*
112 000	112 000	0	39 126	26 544	24 513	*34,93*	*23,70*	*21,89*
350 000	350 000	0	139 086	82 950	80 919	*39,74*	*23,70*	*23,12*

Tabelle 28

Belastungsvergleich: Einkommensteuertarif 2005 versus Duale Einkommensteuer
- Verzinsungsanteil = Erwerbsanteil -

Zu versteuerndes Einkommen			Tarifliche Einkommensteuer			Durchschnittssteuersatz (vH)		
Gewinn	Verzinsungsanteil	Erwerbsanteil	Tarif 2005	Duale Einkommensteuer		Tarif 2005	Duale Einkommensteuer	
				Schedulenmodell	Gestreckter Tarif		Schedulenmodell	Gestreckter Tarif
0	0	0	0	0	0	*0*	*0*	*0*
2 800	1 400	1 400	0	0	0	*0*	*0*	*0*
7 000	3 500	3 500	0	0	0	*0*	*0*	*0*
7 664	3 832	3 832	0	0	0	*0*	*0*	*0*
10 000	5 000	5 000	398	398	398	*3,98*	*3,98*	*3,98*
15 328	7 664	7 664	1 624	1 624	1 602	*10,59*	*10,59*	*10,45*
15 400	7 700	7 700	1 643	1 643	1 619	*10,67*	*10,67*	*10,51*
19 600	9 800	9 800	2 741	2 682	2 614	*13,98*	*13,68*	*13,34*
23 800	11 900	11 900	3 920	3 613	3 609	*16,47*	*15,18*	*15,16*
28 000	14 000	14 000	5 179	4 612	4 612	*18,50*	*16,47*	*16,47*
32 200	16 100	16 100	6 520	5 635	5 635	*20,25*	*17,50*	*17,50*
37 800	18 900	18 900	8 432	7 031	7 031	*22,31*	*18,60*	*18,60*
42 000	21 000	21 000	9 961	8 101	8 101	*23,72*	*19,29*	*19,29*
46 200	23 100	23 100	11 570	9 192	9 192	*25,04*	*19,90*	*19,90*
50 400	25 200	25 200	13 260	10 302	10 302	*26,31*	*20,44*	*20,44*
54 600	27 300	27 300	15 018	11 433	11 433	*27,51*	*20,94*	*20,94*
56 000	28 000	28 000	15 606	11 814	11 814	*27,87*	*21,10*	*21,10*
70 000	35 000	35 000	21 486	15 752	15 752	*30,69*	*22,50*	*22,50*
84 000	42 000	42 000	27 366	19 913	19 913	*32,58*	*23,71*	*23,71*
98 000	49 000	49 000	33 246	24 299	24 299	*33,92*	*24,79*	*24,79*
112 000	56 000	56 000	39 126	28 876	28 876	*34,93*	*25,78*	*25,78*
140 000	70 000	70 000	50 886	38 073	38 073	*36,35*	*27,20*	*27,20*
154 000	77 000	77 000	56 766	42 672	42 672	*36,86*	*27,71*	*27,71*
168 000	84 000	84 000	62 646	47 271	47 271	*37,29*	*28,14*	*28,14*
182 000	91 000	91 000	68 526	51 869	51 869	*37,65*	*28,50*	*28,50*
196 000	98 000	98 000	74 406	56 468	56 468	*37,96*	*28,81*	*28,81*
210 000	105 000	105 000	80 286	61 067	61 067	*38,23*	*29,08*	*29,08*
224 000	112 000	112 000	86 166	65 666	65 666	*38,47*	*29,32*	*29,32*
700 000	350 000	350 000	286 086	222 024	222 024	*40,87*	*31,72*	*31,72*

Der gestreckte Tarif ist die überlegene Lösung. Er soll deshalb zur Anwendung kommen. Denn er stellt sicher, dass sämtliche Kapitaleinkommen immer einem maximalen Grenzsteuersatz von 25 vH (einschließlich Solidaritätszuschlag) unterliegen.

VIERTES KAPITEL

Einzelaspekte der Dualen Einkommensteuer

Seite

I. Besteuerung des Rechtsformwechsels 123
1. Vorbemerkungen 123
2. Übertragung von Eigenkapitalverzinsung und Verzinsungsfreibetrag 123
3. Abbau weiterer Umwandlungshindernisse 129

II. Vermietung und Verpachtung 130

III. Neuordnung der „sonstigen Einkünfte“ (§ 22 EStG) 132

IV. Steuererhebung auf Kapitaleinkommen 134
1. Vorteile einer einheitlichen Besteuerung von Kapitaleinkommen 134
2. Abgeltungssteuer mit Veranlagungsoption 135
3. Einzelheiten zur Steuererhebung und Steuerfestsetzung 137

V. Die Behandlung von Verlusten 139
1. Rahmenbedingungen 139
2. Verlustverrechnung bei der Einkünfteermittlung 141
3. Horizontaler Verlustausgleich 142
4. Vertikaler Verlustausgleich 143
5. Intertemporaler Verlustausgleich (Verlustabzug) 145

VI. Behandlung der Gewerbesteuer im Falle ihrer Beibehaltung 147

I. Besteuerung des Rechtsformwechsels

1. Vorbemerkungen

308. Der Vorschlag zur Umsetzung einer Dualen Einkommensteuer orientiert sich auch bezüglich der Unternehmensbesteuerung soweit wie möglich an den Wertungen des geltenden Rechts. Insbesondere wird das Nebeneinander von Transparenzprinzip und Trennungsprinzip nicht beseitigt (Ziffern 209 ff.).

309. Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zwingt zu steuerlichen Regelungen für den Fall des Rechtsformwechsels oder anderer Umwandlungsgeschäfte. Solche Regelungen sind traditionell im Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) enthalten und sollen auch dort verbleiben. Das deutsche UmwStG wird von dem anerkannten Grundsatz des Ertragsteuerrechts beherrscht, dass die Änderung der zivilrechtlichen Organisationsform eines Unternehmens nicht durch Steuerlasten behindert werden sollte. Dies betrifft vor allem die Fortführung der Bilanzwerte sowie die Wahrnehmung von Steuervergünstigungen oder die Mitnahme von Verlustvorträgen. Dieses soll in Übereinstimmung mit dem geltenden Recht auch im Anwendungsbereich einer Dualen Einkommensteuer Geltung beanspruchen.

310. Allerdings muss zugleich überlegt werden, welche neuen Fragestellungen für das Umwandlungssteuerrecht sich aus der Spaltung des Steuersatzes zwischen der regulären Eigenkapitalverzinsung und den darüber hinausgehenden Mehrerträgen ergeben. Im Einzelnen ist dabei folgendes zu beachten:

- Eine Beeinträchtigung der im Rahmen der Dualen Einkommensteuer bezweckten **Einmalbesteuerung** von Gewinnen in Höhe der **steuerlichen Eigenkapitalverzinsung** durch Umwandlungsvorgänge darf nicht erfolgen. (Ziffern 311 ff.).
- **Gestaltungen** zur **Ausnutzung** des **Steuersatzgefälles** zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften in Umwandlungsfällen müssen vermieden werden (Ziffern 318 ff.).
- Bestehende **Hindernisse** im Hinblick auf das Erreichen von Steuerneutralität bei Umwandlungsvorgängen müssen abgebaut werden (Ziffern 332 ff.).

2. Übertragung von Eigenkapitalverzinsung und Verzinsungsfreibetrag

Steuerneutralität der Umwandlung

311. Zur Gewährleistung der im Rahmen der Dualen Einkommensteuer bezweckten Einmalbesteuerung von Gewinnen in Höhe der steuerlich relevanten Eigenkapitalverzinsung dürfen nicht genutzte Verzinsungsanteile eines Personenunternehmens oder Verzinsungsfreibeträge des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft bei einer Umwandlung nicht untergehen. Vielmehr müssen sie auf die neue Rechtsform übertragen werden. Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Verzinsungsfreibeträge bei der Kapitalgesellschaft an den Anteilswerten der Gesellschafter anknüpfen und bei den Personenunternehmen an der Steuerbilanz der Gesellschaft. Je nach Richtung der Umwandlung bietet es sich an, die folgenden Grundsätze anzuwenden:

- Wird ein **Personenunternehmen in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt** und verfügen der Unternehmer oder Mitunternehmer noch über **nicht genutzte Verzinsungsanteile**, so können diese nach der Umwandlung (zusammen mit den nach der Umwandlung entstehenden weiteren

Verzinsungsfreibeträgen aus der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft) dazu verwendet werden, um Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft oder Veräußerungsgewinne vor der Einkommensteuer zu bewahren. Da die Anschaffungskosten der Anteile bei Buchwertverknüpfung dem Eigenkapital der Personenunternehmung entsprechen, sorgt der übergehende Eigenkapitalverzinsungsbetrag dafür, dass der in die Kapitalgesellschaft übertragene Gewinn nicht zu hoch belastet wird (§ 20 Absatz 4 S. 2 Nr. 1 UmwStG-E).

- Bei der **Umwandlung** einer **Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen** ist entsprechend zu verfahren. Die Buchwertübertragung kann zu einem Übernahmegewinn führen, der wirtschaftlich Ähnlichkeit mit einem Veräußerungsgewinn hat. **Nicht genutzte Verzinsungsfreibeträge** aus der untergehenden Beteiligung sind daher zunächst dafür zu verwenden, den Übernahmegewinn ganz oder teilweise vor der Einkommensteuer abzuschirmen. Übersteigen die nicht genutzten Verzinsungsfreibeträge den Übernahmegewinn, so sind sie (wiederum zusammen mit nach der Umwandlung neu bei der Personenunternehmung entstehenden Verzinsungsanteilen) dafür zu verwenden, um auf den Unternehmer entfallende Gewinne der Personenunternehmung vor der vollen Einkommensteuer zu schützen (§ 4 Absatz 6 S. 3 UmwStG-E).

Unterschiede zwischen dem Verzinsungsanteil bei Personenunternehmen und dem Verzinsungsfreibetrag bei der Kapitalgesellschaft

312. Bei der Umwandlung und der Übertragung nicht genutzter Verzinsungsanteile oder nicht genutzter Verzinsungsfreibeträge ist zu beachten, dass die Eigenkapitalverzinsung bei der Personengesellschaft mit dem steuerlichen Rechnungszins, also einem Bruttozins berechnet wird, während der Verzinsungsfreibetrag beim Anteilseigner in der Kapitalgesellschaft zwar auf derselben steuerlichen Normalverzinsung beruht, aber zusätzlich die Berücksichtigung des Körperschaftsteuersatzes von 25 vH voraussetzt, also einen steuerlichen Nettozins herbeiführt. Verzinsungsanteile aus einer Personengesellschaft müssen folglich durch Multiplikation mit dem Steuerfaktor (1 – 0,25) in Verzinsungsfreibeträge beim Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft umgewandelt werden, während Verzinsungsfreibeträge durch Division durch den Steuerfaktor (1 – 0,25) in Verzinsungsanteile umzuwandeln sind.

313. Wenn in einzelnen Jahren hohe Gewinne geballt auftreten, können zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften durch die Duale Einkommensteuer Belastungsunterschiede entstehen, weil die steuerliche Verzinsung des Eigenkapitals bei Personenunternehmen mit dem Bruttozinssatz und bei Kapitalgesellschaften mit dem Nettozinssatz berechnet wird. Diese Unterschiede haben strukturelle Ähnlichkeit mit den Unterschieden der Einkommensbesteuerung von Kuponanleihen und Zerobonds bei Privatanlegern.

Beispiel 27: Eine Personenunternehmung, die zu Beginn des Jahres 1 über ein Eigenkapital von 1 verfügt, in den Jahren 1 und 2 keinen Gewinn erzielt und im Jahr 3 einen Gewinn in Höhe von $(1 + i)^3 - 1$ erwirtschaftet, kann Ende des Jahres 3 eine Eigenkapitalverzinsung in Höhe von $(1 + i)^3 - 1$ nutzen. Dabei sollen steuerlicher Rechnungszins (brutto) und Kapitalmarktzins übereinstimmen und mit i bezeichnet werden. Der gesamte Gewinn wird im Jahr 3 daher als ermäßigter Gewinn besteuert.

Eine Kapitalgesellschaft mit dem gleichen Kapital und dem gleichen Gewinn sowie Anschaffungskosten der Beteiligung von 1 zu Beginn des Jahres 1 schüttet nach Körperschaftsteuer den Betrag $[(1 + i)^3 - 1] * (1 - 0{,}25)$ aus. Der Verzinsungsfreibetrag Ende des Jahres 3 beträgt $(1 + r)^3 - 1$; $r = i * (1\text{-}0{,}25)$ bezeichnet dabei den steuerlichen Nettozins. Es ergeben sich folgende Steuerzahlungen: Einkommensteuer auf Gewinne des Personenunternehmens: $[(1 + i)^3 - 1] * 0{,}25$, Körper-

schaftsteuer auf Gewinne der Kapitalgesellschaft: $[(1 + i)^3 - 1] * 0{,}25$ sowie Einkommensteuer auf Ausschüttungen: $0{,}25 * \{[(1 + i)^3 - 1] * (1 - 0{,}25) - [(1 + r)^3 - 1]\}$.

314. Das Beispiel 27 verdeutlicht, dass die Gewinne nach Steuern nur dann identisch sind, wenn die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft keine zusätzliche Einkommensteuer auslösen. Nun ergibt sich aber bei der Kapitalgesellschaft eine positive Ausschüttungssteuer, die nur verschwindet, wenn der Verzinsungsfreibetrag mit dem Bruttozinssatz aufgezinst wird.

315. Wenn die in Beispiel 27 beschriebene Personenunternehmung zu Beginn des Jahres 3 in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird, ist der ungenutzte Verzinsungsanteil in Höhe des steuerlichen Rechnungszinses i in einen Verzinsungsfreibetrag umzuformen, indem der Körperschaftsteuersatz von 25 vH abgezogen wird: $[(1 + i)^2 - 1] * (1 - 0{,}25)$. Dieser Betrag ist, da das Kapital von 1 und die Verzinsungsfreibeträge nach der Umwandlung mit dem steuerlichen Nettozinssatz r aufzuzinsen sind, am Ende von Jahr 3 auf $\{1 + [(1 + i)^2 - 1] * (1 - 0{,}25)\} * (1 + r) - 1$ angewachsen; denn bei Anschaffungskosten der Beteiligung von 1 (Buchwertübertragung) kommt Ende des Jahres 3 ein Verzinsungsfreibetrag nach Umwandlung in Höhe des steuerlichen Nettozinssatzes r hinzu. Insgesamt erhält man also nicht exakt den Abzugsbetrag in Höhe von $(1 + r)^3 - 1$, der zum Abzug kommt, wenn die Unternehmung mit einem Kapital von 1 im Jahr 1 als Kapitalgesellschaft gegründet worden wäre.

316. Wird die in Beispiel 27 beschriebene Kapitalgesellschaft zu Beginn des Jahres 3 in eine Personenunternehmung umgewandelt, ist der nicht genutzte Verzinsungsfreibetrag auf der Grundlage des steuerlichen Nettozinssatzes r in eine Eigenkapitalverzinsung in Höhe der steuerlichen Normalverzinsung $[(1 + r)^2 - 1]/(1 - 0{,}25)$ umzuformen. Da das Kapital von 1 und die Verzinsungsfreibeträge nach der Umwandlung mit dem steuerlichen Bruttozinssatz i aufzuzinsen sind, ergibt sich am Ende von Jahr 3 der Verzinsungsbetrag $\{1 + [(1 + r)^2 - 1]/(1 - 0{,}25)\} * (1 + i) - 1$; denn bei Anschaffungskosten der Beteiligung von 1 (Buchwertübertragung) kommt Ende des Jahres 3 ein Verzinsungsfreibetrag nach Umwandlung in Höhe des steuerlichen Bruttozinssatzes i hinzu. Insgesamt ergibt sich also wiederum nicht exakt eine Eigenkapitalverzinsung in Höhe von $(1 + i)^3 - 1$, die zum Abzug kommt, wenn die Unternehmung mit einem Kapital von 1 im Jahr 1 als Personenunternehmung gegründet worden wäre.

317. Die Umformung der ungenutzten Verzinsungsanteile in Verzinsungsfreibeträge und umgekehrt im Zeitpunkt der Umwandlung sichert also nicht immer eine Steuerbelastung der zukünftigen Gewinne, wie sie aufgetreten wäre, wenn die Unternehmung von Anfang an in der Rechtsform betrieben worden wäre, in die sie durch Umwandlung gebracht wird. Es besteht aber kein Anlass, die aufgezeigten Belastungsunterschiede zu beseitigen, wenn die Unternehmung umgewandelt wird. Vielmehr ist dieses Ergebnis vereinbar mit dem Ziel, dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen den Rechtsformen zu belassen und ihm den Wechsel nicht durch ertragsteuerliche Belastungen zu erschweren oder durch Entlastungen zu erleichtern.

Steuersparende Gestaltungen?

Wechsel zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft

318. Von der Dualen Einkommensteuer könnte ein Anreiz ausgehen, eine **Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen umzuwandeln**, um die Basis für die Eigenkapitalverzinsung zu erhöhen. Dies ist der Fall, wenn die Anschaffungskosten der Beteiligung niedrig und im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft stille Reserven vorhanden sind. Gelingt es, durch die Umwandlung die Buchwerte zu erhöhen, so kann anschließend ein größerer Teil des Gewinns der begünstigten Besteuerung unterworfen werden. Ist der Teilwertansatz bei der übertragenden Kapitalgesellschaft in vollen Umfang möglich, so wird die Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Einzelunternehmung allerdings besteuert wie eine Auflösung. In diesem Fall bietet die Duale Einkommensteuer deshalb keine zusätzlichen Anreize zur Umwandlung. Denn sämtliche stillen Reserven werden dann als Übertragungsgewinn der Körperschaftsteuer von 25 vH unterliegen, und der Übernahmegewinn ist zu behandeln wie eine Ausschüttung, also mit 25 vH Einkommensteuer zu belasten, soweit er die aufgelaufenen Verzinsungsfreibeträge übersteigt. Im Ergebnis erhält man die Belastung der Ausschüttung mit 43,75 [= 25 + 25 ∗ (1 – 25)] vH.

Beispiel 28: Aus Gründen der Vereinfachung wird hier und in den folgenden Beispielen ein Eigenkapital von null angenommen und von Zinseffekten sowie von nicht besteuerten Ausschüttungen abgesehen. Eine natürliche Person N hält alle Anteile an der Kapitalgesellschaft U, die in ein Einzelunternehmen umgewandelt wird. Die U weist stille Reserven von 100 auf; die Anschaffungskosten der Beteiligung an der U betragen null. Bei Buchwertaufstockung beträgt der Übertragungsgewinn der U nach 25 vH Körperschaftsteuer 75. Der Übernahmegewinn des N beläuft sich auf 75 und löst 18,75 Einkommensteuer aus. Das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens wird zu 100 angesetzt, so dass der spätere Zufluss der stillen Reserven von 100 keine Einkommensteuer mehr auslöst. Die Gesamtbelastung der stillen Reserven beträgt daher 43,75 (= 25 + 18,75) und gleicht der Belastung der Ausschüttung der stillen Reserven.

319. Wenn die Anschaffungskosten der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft dem Zeitwert nahe kommen, könnte man daran denken, eine Kapitalgesellschaft, die über stille Reserven verfügt, zum Buchwert umzuwandeln, so dass ein Übernahmeverlust entsteht. Könnte der Übernahmeverlust steuerlich genutzt werden, so wäre eine Übertragung des Beteiligungswerts der untergehenden Kapitalgesellschaft auf das Betriebsvermögen der Personenunternehmung möglich. Da es Unterschiede bei der Bestimmung des begünstigt zu besteuernden Gewinns zwischen den Rechtsformen gibt, wären derartige von der Dualen Einkommensteuer ausgelöste Umwandlungen nicht auszuschließen. Das in § 4 Absatz 5 UmwStG normierte Verbot, einen Übernahmeverlust anzusetzen, entzieht allerdings derartigen Gestaltungen den Boden.

320. Für die **Nichtberücksichtigung** eines **Übernahmeverlusts** kann auch angeführt werden, dass sonst bei von Ausländern beherrschten deutschen Kapitalgesellschaftskonzernen ein Anreiz bestünde, die Anschaffungskosten der Beteiligungen an deutschen Kapitalgesellschaften zu erhöhen.

Beispiel 29: Die Anschaffungskosten von Beteiligungen an deutschen Kapitalgesellschaften könnten erhöht werden, indem eine ausländische Holdinggesellschaft die Beteiligung an einer deutschen Tochterkapitalgesellschaft K2 an eine weitere deutsche Tochterkapitalgesellschaft K1 verkauft. Zwar könnte die K1 die erhöhten Anschaffungskosten für die Beteiligung an K2 nicht unmittelbar nutzen. Jedoch könnte eine Umwandlung der K2 in ein Personenunternehmen zum Buchwert erfolgen, wobei der dann entstehende Übernahmeverlust zum Ansatz käme und in der Folge

Gewinne vor der Besteuerung abschirmte, die ohne Umwandlung der Körperschaftsteuer unterlegen hätten.

321. Auch wenn man der Meinung ist, dass ein Übernahmeverlust zur Vermeidung von Gestaltungen nicht sofort zum Abzug gebracht oder in Abschreibungspotential verwandelt werden sollte, so kann man dennoch erwägen, in Höhe der Übernahmeverluste, die auf hohen Anschaffungskosten der Beteiligungen beruhen (und nicht auf einem negativen Wert des übernommenen Vermögens), spätere Veräußerungsgewinne einer niedrigeren steuerliche Belastung zuzuführen, indem der zurechenbare Verzinsungsanteil entsprechend erhöht wird. Dadurch würde die Gefahr einer doppelten Besteuerung der stillen Reserven zumindest abgemildert. Diese unter systematischen Gesichtspunkten sinnvolle Lösung steht allerdings hier in besonderem Maße unter dem Vorbehalt des zur Abwehr von Steuergestaltungen Opportunen.

322. Auch die **Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft** könnte erwogen werden, um die Verzinsungsbasis zu erhöhen, falls im Betriebsvermögen der Personenunternehmung stille Reserven enthalten sind. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft sind dann um die stillen Reserven höher als das Eigenkapital der untergegangenen Personenunternehmung. Der Ansatz der Wirtschaftsgüter zum **Teilwert** hat allerdings zur Folge, dass ein Veräußerungsgewinn zu versteuern ist. Daher ist durch eine Buchwertaufstockung im Grundsatz nichts zu gewinnen.

Beispiel 30: Eine natürliche Person N betreibt ein Einzelunternehmen, das in die Kapitalgesellschaft U eingebracht werden soll. Das Einzelunternehmen weist stille Reserven von 100 auf. Der Veräußerungsgewinn des N von 100 löst Einkommensteuer in Höhe von 44,31 aus. Die Anschaffungskosten der Anteile an der U betragen 100. Das Betriebsvermögen der U wird mit 100 angesetzt, so dass der Zufluss der stillen Reserven von 100 keinen Gewinn verursacht und weder Körperschaftsteuer noch Einkommensteuer auf die Ausschüttung auslöst. Die Gesamtbelastung der stillen Reserven beträgt daher 44,31.

Unternehmenskauf und Umwandlung

323. Verkäufer von Einzelunternehmen oder von Anteilen an Personengesellschaften könnten versucht sein, das Gefälle zwischen dem Satz der Kapitaleinkommensteuer und dem höheren Satz der Einkommensteuer zu nutzen. Der Verkäufer eines Einzelunternehmens hat, soweit etwaige Ermäßigungen für Veräußerungsgewinne nicht greifen, den Gewinn in der Spitze einem Einkommensteuersatz von 44,31 vH zu unterwerfen.

324. Der Einzelunternehmer könnte daher seinen Betrieb zum Buchwert in eine Kapitalgesellschaft einbringen, um den Veräußerungsgewinn mit 25 vH abschließend zu versteuern. Der Erwerber der Kapitalgesellschaft bezahlt dann allerdings die Gewinne nach Körperschaftsteuer und Einkommensteuer. Die Einbringung zum Buchwert hat deswegen eine Preiswirkung, welche der Gestaltung entgegen wirkt.

Beispiel 31: Der Einzelunternehmer verfügt über Betriebsvermögen mit stillen Reserven von 100. Wird das Einzelunternehmen verkauft, so bezahlt der Erwerber 100, da die Anschaffungskosten des Betriebsvermögens nunmehr 100 betragen und bei Zufluss der stillen Reserven von 100 keine Einkommensteuer anfällt. Der Verkäufer entrichtet 44,31 Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn, und es verbleibt ihm ein Zufluss nach Steuern von 55,69. Wandelt der Veräußerer vor dem Verkauf zum Buchwert um (die Anschaffungskosten der Anteile sind null) und verkauft

anschließend die Anteile an der Kapitalgesellschaft, so hängt der Veräußerungsgewinn vom nunmehr zu erzielenden Kaufpreis ab. Der Erwerber zahlt, wenn er die Kapitalgesellschaft fortführt, höchstens die stillen Reserven nach allen Steuern zuzüglich der Steuerersparnis aus der Wertminderung des Anteils. Der Preis beträgt daher $P = 100 * (1 - 0{,}25) * (1 - 0{,}25) + 0{,}25 * P = 75$. Der Verkäufer zahlt 25 vH Einkommensteuer auf den Gewinn von 75, und es verbleiben ihm 56,25. Durch die vorherige Umwandlung ist also wenig gewonnen.

325. Der Gesetzgeber will hingegen den scheinbaren Vorteil einer vorgeschalteten Umwandlung dadurch entschärfen, dass die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile (zumindest innerhalb einer bestimmten Frist) wie ein *asset-deal* behandelt wird (§ 22b Absatz 1 S. 1 Nr. 2 lit. b EStG-E). Dann würde die Veräußerung nach dem regulärem Tarif versteuert.

326. Wenn die Belastung der Gewinne mit Einkommensteuer der Belastung der Gewinne mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer auf Ausschüttungen gleicht, ist mit einer Umwandlung keine Ausnutzung des Steuersatzunterschieds möglich. Der Erwerber ist allerdings in der Lage, die erworbene Kapitalgesellschaft wieder in ein Einzelunternehmen umzuwandeln. Er könnte folglich im Zuge der Rückumwandlung eine Buchwertaufstockung herbeiführen. Die Buchwertaufstockung löst einen Übertragungsgewinn bei der Kapitalgesellschaft aus. Der Erwerber erzielt nach der Umwandlung Steuerersparnisse aus der Abschreibung des erhöhten Buchwerts, die sich nach Maßgabe des progressiven Einkommensteuertarifs berechnen. Durch eine solche Rückumwandlung lassen sich allerdings keine Steuerersparnisse erzielen.

Beispiel 32: Die Annahmen entsprechen denen des Beispiels 31, jedoch wandelt der Erwerber die Kapitalgesellschaft nach dem Erwerb in ein Einzelunternehmen unter Buchwertaufstockung um. Die Kapitalgesellschaft weist einen Übertragungsgewinn von 100 aus und zahlt 25 Körperschaftsteuer, die der Erwerber aufbringt. Das Betriebsvermögen wird mit dem aufgestockten Wert von 100 angesetzt, und bei Zufluss der stillen Reserve entsteht kein einkommensteuerpflichtiger Gewinn. Der Zufluss nach Steuern beträgt daher 75 (= 100 – 25). Der Erwerber zahlt den Preis $P = 100 - 25 - 0{,}4431 * (100 - 25 - P) = 75$. Die Rückumwandlung lohnt daher nicht.

327. Das geltende Recht erlaubt die Buchwertaufstockung bei der Einbringung von Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften und verlangt dann auch den Ansatz eines originären Firmenwerts. Der Buchwertaufstockung bei der **Umwandlung von Kapitalgesellschaften** sind dagegen zunächst dadurch Grenzen gesetzt, dass der Ansatz selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter (einschließlich des originären Firmenwerts) verboten ist. Zudem geht die Finanzverwaltung bei der Vermögensübertragung von Kapitalgesellschaften auf Personenunternehmen davon aus, dass ein über dem Buchwert liegender Wertansatz wegen des Maßgeblichkeitsprinzips nur sehr eingeschränkt möglich ist. All dies wirkt hier einer Aufstockung der Buchwerte entgegen.

328. Ungeachtet der unterschiedlichen Reichweite der Buchwertaufstockung bei den einzelnen Formen der Umwandlung gewährt das Umwandlungssteuergesetz das grundsätzliche Wahlrecht, das übertragene Betriebsvermögen zum Buchwert, einem Zwischenwert oder dem Teilwert anzusetzen (§ 3 UmwStG). Um Gestaltungen, die auf der Buchwertaufstockung beruhen, die Grundlage zu entziehen, könnte erwogen werden, dieses Wahlrecht zugunsten einer Verpflichtung zur **Buchwertübertragung** zu beseitigen. Der Ansatz zum Teilwert ist nur erforderlich, wenn die Besteuerung stiller Reserven gefährdet ist (§ 20 Absatz 3 UmwStG). Der Buchwertansatz verhindert an-

sonsten wirksam, dass Unterschiede zwischen dem Körperschaftsteuersatz und dem Einkommensteuersatz im Rahmen von Umwandlungsvorgängen ausgenutzt werden.

Beispiel 33: Bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft wechselt das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft in den Bereich der Einkommensteuer über. Stille Reserven werden der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer auf Ausschüttungen (oder Veräußerungsgewinne) entzogen und gelangen unter den Regeltarif der Einkommensteuer, der in der Spitze Belastungen mit 44,31 vH zur Folge hat. Im umgekehrten Fall tritt an die Stelle der Belastung mit dem progressiven Tarif der Einkommensteuer die kombinierte Belastung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer auf Ausschüttungen mit 43,75 vH. Der Umwandlungsvorgang selbst bleibt bei Buchwertübertragung immer ohne steuerliche Auswirkungen.

Nutzung von Verlustvorträgen

329. Verlustvorträge einer Kapitalgesellschaft können derzeit nicht auf einen Einzelunternehmer oder auf die Mitunternehmer einer Personengesellschaft übertragen werden. Sie gehen bei einer Umwandlung verloren. Wenn der Teilwertansatz nur eingeschränkt möglich ist, können die Verluste meist auch nicht in Abschreibungspotential umgewandelt werden. Sofern der Teilwertansatz generell durch den Buchwertansatz ersetzt wird, könnten derartige Verluste niemals genutzt werden. Um zu verhindern, dass diese Verluste verfallen, müssen die **Verlustvorträge der Kapitalgesellschaft** dann deren Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung zugeordnet werden. Die Nutzung der Verluste ist in diesem Fall an eine Verrechnung mit der mit 25 vH besteuerten Verzinsung des Eigenkapitals bei dem Personenunternehmen gebunden.

330. Bei Umwandlung eines Personenunternehmens bedarf es einer Übertragung der an die Person des Unternehmers gebundenen Verluste auf die Kapitalgesellschaft nicht. Die Verluste bleiben beim Unternehmer oder Mitunternehmer, der sie im Rahmen der allgemeinen Vorschriften nutzen kann. Sofern die Verrechung der Verluste auf die Einlage beschränkt war, kann dies sinngemäß auch nach Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft fortgeführt werden. Deshalb wird die Verrechnung der entsprechenden Verluste auf künftige steuerpflichtige Ausschüttungen oder Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung begrenzt.

331. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Buchwertübertragung allen Gestaltungen den Boden entzieht, die darauf zielen, die steuerliche Verzinsungsbasis im Rahmen einer Umwandlung zu erhöhen. Bei der Nichtberücksichtigung eines Übernahmeverlusts muss es gleichwohl bleiben, um Gestaltungen entgegen zu wirken. Unabhängig davon, ob die Buchwertübertragung zur Regel gemacht wird, sollte die Übertragbarkeit von Verlusten der Kapitalgesellschaft auf ihre Gesellschafter bei einer Umwandlung möglich sein.

3. Abbau weiterer Umwandlungshindernisse

332. Im Zusammenhang mit der Buchwertübertragung sind Verbesserungen der Steuerneutralität der Umwandlung bei der Umwandlung von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften erforderlich, sofern der Einbringende unbeschränkt steuerpflichtig ist.[83)] Hier wird derzeit die Schonung

[83)] Sofern der Einbringende beschränkt steuerpflichtig ist, ist das eingebrachte Betriebsvermögen auf Ebene der Kapitalgesellschaft weiterhin zwingend mit seinem Teilwert anzusetzen (§ 20 Absatz 4 S. 4 Nr. 1 UmwStG-E).

stiller Reserven nur gewährt, wenn alle Wirtschaftsgüter, die einen Betrieb oder einen Teilbetrieb bilden, in die Kapitalgesellschaft eingebracht werden (§ 20 Absatz 1 UmwStG). Dies gilt auch für das **Sonderbetriebsvermögen I**. Es ist nach geltendem Recht somit nicht ohne Besteuerung der stillen Reserven möglich, ein Wirtschaftsgut, das der Personengesellschaft vom Gesellschafter zur Nutzung überlassen wurde, nach der Umwandlung der Kapitalgesellschaft zur Nutzung zu überlassen. Dies kann ein ernstes Hindernis für eine Umwandlung darstellen.

333. Um dieses Hemmnis zu beseitigen, sind die **Buchwerte** des vormaligen **Sonderbetriebsvermögens auch ohne Übertragung auf die Kapitalgesellschaft fortzuführen**. Für Zwecke der Einkommensbesteuerung bleibt dieses Vermögen dann steuerlich verstrickt. Der Gesellschafter hat die Gewinne aus diesem Vermögen ebenso zu versteuern wie die Gewinne aus einem Einzelunternehmen. Dies schließt ein, dass Gewinne in Höhe der steuerlichen Normalverzinsung höchstens mit dem Steuersatz von 25 vH versteuert werden. Die Besteuerung dieses Vermögens im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung ist im Zusammenhang mit der Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu sehen (Ziffern 335 ff.).

Die gesetzliche Umsetzung erfolgt in zwei Teilen:

- Entnahmen sind mit dem Buchwert anzusetzen, wenn die entnommenen Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften aus Finanz- oder Realvermögen verwendet werden (§ 6 Absatz 1 Nr. 4 S. 4 beziehungsweise § 2 Absatz 2 S. 3 in Verbindung mit § 6 Absatz 5 EStG-E).
- Die steuerneutrale Einbringung ist auch dann möglich, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten werden (§ 20 Absatz 1 S. 3 UmwStG-E).

334. Ein zusätzliches steuerliches Umwandlungshemmnis resultiert aus der **Grunderwerbsteuer**. Der Grunderwerbsteuer unterliegen alle Umwandlungen mit Ausnahme des Formwechsels. Maßgebend ist der Bedarfswert des Grundstücks. Grunderwerbsteuerzahlungen sind bei einer bloßen Änderung der zivilrechtlichen Organisationsform ebenso wenig angebracht wie Ertragsteuerzahlungen. Die Beschränkung auf den Formwechsel ist wirtschaftlich nicht einsichtig. Daher sollte von der Erhebung der Grunderwerbsteuer in allen Fällen der Umwandlung abgesehen werden.

II. Vermietung und Verpachtung

335. Im Rahmen der Dualen Einkommensteuer wird der bestehende Dualismus der Einkunftsarten, das heißt das Nebeneinander von Gewinn- und Überschusseinkunftsarten grundsätzlich aufgegeben. Vielmehr sind sämtliche Tätigkeiten, bei denen die Nutzung von Kapital im Vordergrund steht, in steuerlicher Hinsicht gleich zu behandeln. Für die Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde dies bereits im Zusammenhang mit der Besteuerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften erörtert. Einkünfte aus **Vermietung und Verpachtung** sollten grundsätzlich ebenso besteuert werden wie die **Gewinneinkünfte**. Hinsichtlich der Eigennutzung von Immobilien bleibt es dagegen bei der generellen Nichtsteuerbarkeit.

336. Bei der Vermietung von Immobilien für fremde Wohnzwecke oder für fremdbetriebliche Zwecke ist deshalb vorzusehen, dass Erträge – in der Regel handelt es sich um Mietentgelte – in Höhe der **steuerlich begünstigten Eigenkapitalverzinsung** als **Kapitaleinkünfte** maximal mit

dem dafür vorgesehenen Satz von 25 vH besteuert werden, während darüber hinausgehende Mehrerträge dem Regeltarif der Einkommensteuer unterliegen. Die bezweckte Niedrigbesteuerung der rechnerischen Kapitalverzinsung erfordert somit einen Vermögensvergleich im Zusammenhang mit der Nutzung von Immobilien. Auf dieser Grundlage erweisen sich auch **realisierte Wertänderungen** am Vermögen – Veräußerungsgewinne und Veräußerungsverluste – **als** generell **einkommensteuerlich beachtlich** (§§ 2 Absatz 2 S. 2 ff., 22 Absatz 1 Nr. 2, 22b Absatz 1 S. 1 Nr. 1 lit. b EStG-E).

337. Derzeit besteht ein wesentlicher Unterschied zwischen der Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einerseits und der Besteuerung der Gewinneinkünfte andererseits darin, dass Veräußerungsgewinne und Veräußerungsverluste im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung außerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren nicht steuerbar sind (§ 22 Absatz 2 in Verbindung mit § 23 Absatz 1 Nr. 1 EStG). Sie gehören zu den nicht steuerbaren Einnahmen aus der privaten Vermögensverwaltung. Abschreibungen und Zinsen sind indessen bei der Ermittlung der laufenden Miet- oder Pachteinkünfte abzugsfähig. Bei der späteren Ermittlung eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns mindern Abschreibungen, die bei der Ermittlung der Einkünfte abzugsfähig waren, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 23 Absatz 3 EStG). Es fehlt allerdings ein vollständiger periodischer Betriebsvermögensvergleich, der unter der Dualen Einkommensteuer eine wesentliche Voraussetzung für die Ermittlung der begünstigten Eigenkapitalverzinsung bildet. Die obligatorische Einführung eines solchen Vermögensvergleichs für sämtliche zur Einkunftserzielung genutzten Immobilien würde indessen erhebliche administrative Probleme hervorrufen. Zwar liegen bei vermieteten oder verpachteten Objekten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die durchgeführten Absetzungen für Abnutzung vor, doch bestehen erhebliche Probleme im Zusammenhang mit der steuerlichen Erfassung von Wertänderungen im Immobilienvermögen, insbesondere von „Teilwertabschreibungen“ oder „Wertaufholungen“, aber auch bei der „Zugangsbewertung“ von Altimmobilien, die bereits die 10-Jahres-Grenze hinter sich gelassen haben, für einen neu eingeführten Vermögensvergleich. In Bezug auf die steuerliche Erfassung von Veräußerungsgewinnen und Veräußerungsverlusten bei **bisher nicht steuerlich verhaftetem Vermögen** – Grund und Boden sowie Gebäuden – ist sicherzustellen, dass nur solche realisierten Wertänderungen steuerlich berücksichtigt werden, die seit dem Zeitpunkt der Einführung der Dualen Einkommensteuer entstanden sind. Aus diesem Grund ist eine Bewertung der betreffenden Vermögenswerte mit ihren **Zeitwerten im Umstellungszeitpunkt** erforderlich (§ 2 Absatz 2 S. 3 in Verbindung mit § 6 Absatz 1 Nr. 6 EStG-E). Hierunter fallen alle Vermögenswerte, die außerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist angeschafft oder – im Falle von Gebäuden – hergestellt wurden. Als Nachweis könnten Wertgutachten der Gutachterausschüsse oder sonstiger anerkannter Sachverständiger dienen. Sofern die betreffenden **Vermögenswerte** vor Einführung der Dualen Einkommensteuer bereits **steuerlich verhaftet waren**, ist für die Ermittlung der Veräußerungserfolge auf die Buchwerte beziehungsweise die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzustellen (§ 6 Absatz 8 EStG-E). Die betreffenden Werte sind regelmäßig bekannt. Hierunter fallen Vermögenswerte des bisherigen Privatvermögens, die innerhalb der bisherigen zehnjährigen Spekulationsfrist des § 23 Absatz 1 Nr. 1 EStG erworben wurden, sowie dem Betriebsvermögen einschließlich dem Sonderbetriebsvermögen I bei Personengesellschaften zugeordnete Vermögenswerte, die im Rahmen der Dualen Einkommensteuer prinzipiell zu Buchwerten entnommen werden können (§ 6 Absatz 1 Nr. 4 S. 4 lit. b beziehungsweise § 2 Absatz 2 Satz 3 in

Verbindung mit § 6 Absatz 5 EStG-E). Veräußerungen und die Einstellung der Vermietungstätigkeit sind daher nach § 22 Absatz 1 Nr. 2 und Absatz 2 Nr. 3 EStG-E generell steuerpflichtig. Dabei tritt im ersten Fall an die Stelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten gemäß § 22 Absatz 3 Satz 3 Nr. 2 EStG-E der jeweilige Buchwert, im zweiten Fall an die Stelle des Veräußerungspreises gemäß § 22 Absatz 3 Satz 2 Nr. 2 EStG-E der gemeine Wert der Immobilien.

338. Bei diesen administrativen Schwierigkeiten handelt es sich keineswegs um ein Spezifikum der Dualen Einkommensteuer. Diese verwaltungstechnischen Fragen sind genereller Natur, wenn eine allgemeine Steuerbarkeit von realisierten Wertänderungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erwogen wird. Dennoch muss festgehalten werden, dass einer sofortigen und flächendeckenden Einbeziehung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in das System der Dualen Einkommensteuer im Zeitpunkt der Einführung dieses Systems **administrative Hindernisse** entgegen stehen. Man kann daher darüber nachdenken, eine solche Erstreckung der Regeln über die Eigenkapitalverzinsung von Personenunternehmen auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von einem Antrag des Steuerpflichtigen abhängig zu machen. Dieser Antrag führt den Steuerpflichtigen in einen Vermögensvergleich hinein, der einerseits als Grundlage für die Anwendung des günstigen Proportionalsteuersatzes dienen kann, andererseits jedoch auch eine volle steuerliche Erfassung der Wertsteigerungen und Wertminderungen des Immobilienvermögens über die 10-Jahres-Frist des § 23 EStG hinaus mit sich führt. Durch diese Verbindung günstiger und nachteiliger steuerlicher Effekte im Rahmen eines Wahlrechts kann Immobilieneigentümern der Übergang in eine volle Erfassung der Veräußerungsgewinne erleichtert werden (§ 2 Absatz 2 S. 2 ff. EStG-E).

III. Neuordnung der „sonstigen Einkünfte“ (§ 22 EStG)

339. Gelingt es nach allem, in der überkommenen Systematik des Einkünftekatalogs die Idee einer Dualen Einkommensteuer abzubilden, sei es in unmittelbarer Weise in den Fällen von Arbeitseinkünften und Einkünften aus privater Vermögensverwaltung, sei es in den Fällen von betrieblichen Einkünften unter Vermittlung der an einem Rechnungszins orientierten Gewinnspaltung, so erweist sich gleichwohl bei den so genannten sonstigen Einkünften nach § 22 EStG eine Neuordnung als unabweislich.

340. Dies betrifft weniger die Tatbestände des § 22 Absatz 1 Nr. 2 bis 4 EStG, die entweder dem Kapitaleinkommen (Nr. 2 und 3) oder dem regulär zu besteuerndem Einkommen (Nr. 4) zugeordnet werden können. Problematisch ist vielmehr der Regelungskomplex der wiederkehrenden Bezüge einschließlich der Alterseinkünfte nach § 22 Absatz 1 Nr. 1 und 5 EStG, sofern die Anknüpfung an die Rechtsform des Zuflusses eine adäquate steuerliche Behandlung am Maßstab eines gespaltenen Einkommensbegriffs verhindert, der die Duale Einkommensteuer inhaltlich prägt.

341. Damit wird allerdings nur ein bereits im geltenden Recht angelegter Prinzipienkonflikt im Lichte der neu zu treffenden Systementscheidung der Dualen Einkommensteuer aktuell, die aus verfassungsrechtlichen Gründen zu einer folgerichtigen Ausgestaltung zwingt. Denn dem Ertragsteuerrecht liegt nach der heute überwiegenden Auffassung in Wissenschaft und Rechtsprechung der Gedanke zugrunde, dass nur die von dem Steuerpflichtigen auch tatsächlich erwirtschafteten Vermögenszuflüsse das zu versteuernde Einkommen zu bilden geeignet sind. Ein schlichter Kapi-

talrückfluss ist demgegenüber als Vermögensumschichtung nur insoweit zu erfassen, als darin entweder eine Kapitalrendite oder, löst man sich – wie hier vorgeschlagen – auch im Bereich der privaten Vermögensverwaltung vom Prinzip einer quellenorientierten Besteuerung, allenfalls ein Wertzuwachs enthalten ist (§ 20 Absatz 1 Nr. 1 und 2 EStG sowie §§ 20 und 22 EStG-E). Mit diesen Grundsätzen kollidiert der historisch auf der Idee der Konsumtionsfondstheorie beruhende Gedanke, wonach bereits die äußere Form des Zuflusses den Steuerzugriff rechtfertige. Die höchstrichterliche Rechtsprechung entzog sich diesem Gedanken in der Vergangenheit zunehmend,[84] indem sie wiederkehrende Bezüge, die im Rahmen eines Austauschgeschäfts empfangen werden, entweder dem Bereich der Kapitaleinkünfte (§ 20 Absatz 1 Nr. 7 EStG) zuordnete[85] oder im Falle von dauernden Lasten über eine Wertverrechnung einen allein der Besteuerung unterliegenden Zinsanteil identifizierte.[86]

342. Daraus wird deutlich, dass sich der genannte Prinzipienkonflikt in erster Linie als Konkurrenzproblem darstellt und als solches auch lösen lässt. Sofern und soweit demnach wiederkehrende Bezüge erwirtschaftet werden, das heißt für sie eine Gegenleistung erbracht wird, ist ihre Besteuerung abschließend in den Einkünften nach § 2 Absatz 1 Nr. 1 bis 3 EStG-E geregelt. Hier kann es allenfalls zu Fragen der Zuordnung kommen, die eine Subsumtionsleistung im Einzelfall erfordert. Beispielhaft seien dabei nur Versorgungsbezüge genannt. Je nachdem, ob sie als Gegenleistung für die zur Verfügung gestellte Arbeitskraft oder als Kapitalertrag aus der Investition bereits zugeflossenen Arbeitslohns qualifiziert werden, bestimmt sich ihre Besteuerung nach den steuerlichen Regeln für das Kapital- oder das Erwerbseinkommen.

343. Sollten somit erwirtschaftete wiederkehrende Bezüge über eine Konkurrenzregel aus dem Tatbestand der sonstigen Einkünfte verdrängt werden, tritt der zweite Prinzipienkonflikt im Rahmen des Tatbestands der wiederkehrenden Bezüge in den Blickpunkt. Dieser betrifft den Gedanken der so genannten Markteinkommenstheorie und die Subjektsteueridee auf der einen und einer Orientierung an einer kohärenten Erfassung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit auf der anderen Seite im Falle unentgeltlicher Leistungen. Man kann diesen Konflikt in die Frage kleiden, ob es, soweit die Anforderungen des objektiven (§ 4 Absatz 4 und § 9 Absatz 1 EStG) oder subjektiven (§ 10 Absatz 1 Nr. 1a EStG) Nettoprinzips es mit sich bringen, auf der Seite des Leistenden die besondere Verwendung seines Einkommens zu Gunsten einer dritten Person steuerlich zu berücksichtigen, gleichwohl eine gesamtheitliche Betrachtungsweise gebietet, diese erwirtschafteten Vermögenszuflüsse auf der Seite des Empfängers zu erfassen, sofern nicht bei diesem seinerseits entsprechende Umstände vorliegen, die die Besteuerung ausschließen. Die gleiche Frage stellt sich, wenn das Recht bestimmte Merkmale in der Person des Erwirtschaftenden zum Anlass nimmt, auf die Besteuerung zu verzichten.

344. Das geltende Recht löst diesen Konflikt ansatzweise mit dem Gedanken eines interpersonellen Korrespondenzprinzips (§ 22 Absatz 1 S. 2 erster Halbsatz EStG). Berücksichtigt das Gesetz geminderte Leistungsfähigkeit auf Seiten des Gebers, so doch nur insoweit, als dies auch tatsäch-

---

84) Vergleiche noch BFH vom 29.3.1962 - VI 105/61 U, BStBl. III 1962, 304.

85) BFH vom 25.6.1974 - VIII R 163/71, BStBl. II 1975, 431; vom 26.11.1992 - X R 187/87, BStBl. II 1993, 298.

86) Grundlegend BFH vom 28.6.1963 - VI 321/61 U, BStBl. III 1963, 424.

lich durch die persönlichen Verhältnisse veranlasst ist. Auf Seiten des Empfängers wird demgegenüber korrespondierend diese Leistungsfähigkeit abgeschöpft. Es wird vorgeschlagen, dieses Prinzip der interpersonellen Verlagerung von Leistungsfähigkeit als Systementscheidung einzuführen. Damit wird im Bereich der wiederkehrenden Bezüge zugleich dem Bedürfnis nach einem Sonderrecht für die adäquate steuerliche Behandlung von Betriebsnachfolgeregelungen Rechnung getragen („Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen").

345. Sieht man ein derartiges Korrespondenzprinzip vor, sind auch die entsprechenden Begrifflichkeiten anzugleichen. Es sollte etwa insbesondere der Begriff der dauernden Lasten in § 9 Absatz 1 S. 4 Nr. 1 und § 10 Absatz 1 Nr. 1a EStG durch den der „wiederkehrenden Aufwendungen" ersetzt werden.

346. In das Konzept einer korrespondierenden steuerlichen Behandlung wiederkehrender Aufwendungen und Bezüge lässt sich die durch das Alterseinkünftegesetz eingeführte besondere Besteuerungstechnik der nachgelagerten Besteuerung einbinden. Werden danach Vorsorgeaufwendungen in der so genannten Ansparphase steuermindernd berücksichtigt, so ist korrespondierend der Zufluss im Alter in voller Höhe zu besteuern. Man könnte insofern von einer intrapersonellen Transferierung von Leistungsfähigkeit in zeitlicher Hinsicht sprechen. Dies rechtfertigt es, die Fälle des § 22 Absatz 1 S. 3 lit. a Doppelbuchstabe aa und Nr. 5 EStG in den Regelungsbereich der „abgeleiteten Einkünfte" aufzunehmen. Zwar ist die nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünfte streng genommen nicht mit dem Konzept der Dualen Einkommensteuer zu vereinbaren, jedoch als Sonderregelung des Gesetzgebers zu akzeptieren.

347. Damit verbleiben aus dem Bereich der wiederkehrenden Bezüge der Fall des § 22 Absatz 1 S. 3 lit. a Doppelbuchstabe bb EStG, der Leibrenten betrifft, die entweder auf privatrechtlichen Rentenrechten oder voll versteuerten Beiträgen beruhen, sowie Zuflüsse aus nicht geförderten Altersvorsorgeverträgen nach § 22 Absatz 1 Nr. 5 S. 3 EStG. Bei systematischer Betrachtung handelt es sich dabei um vorgelagert besteuerte Kapitalerträge, die in einen Zinsanteil und einen Vermögensstamm zu trennen sind. Der richtige Ort, um ihre steuerliche Behandlung zu regeln, ist damit § 20 EStG. Dabei ist es aber empfehlenswert, zum einen die gesetzliche Pauschalierung bei der Ermittlung des Ertragsanteils unter Ausschluss versicherungsmathematischer Verfahren, wie sie bisher in der Tabelle zu § 22 Absatz 1 S. 3 EStG zum Ausdruck kommt, zu respektieren (§ 20 Absatz 1 Nr. 3 und 3a EStG-E) sowie auch im übrigen im Sinne der Rechtskontinuität die erst jüngst in Kraft getretenen Änderungen bei der Besteuerung von Alterseinkünften[87)] inhaltlich nicht wieder in Frage zu stellen.

IV. Steuererhebung auf Kapitaleinkommen

1. Vorteile einer einheitlichen Besteuerung von Kapitaleinkommen

348. Im Zusammenhang mit der Besteuerung privater Kapitalerträge resultiert der Großteil der derzeitigen Erfassungsprobleme aus den unterschiedlichen Besteuerungsregelungen, denen Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinne unterliegen. Neuere Kapitalanlageprodukte beziehungsweise Finanzinnovationen lassen sich kaum noch in die gängigen Besteuerungskategorien einord-

87) Alterseinkünftegesetz vom 5. Juli 2004, BGBl. I 1427.

nen und potenzieren bestehende Abgrenzungsprobleme zwischen den steuerpflichtigen und nicht steuerbaren Einkünften. Die Schließung von Steuerlücken gerade im Bereich der Veräußerungsgewinnbesteuerung macht private Steuerplanung nicht mehr lohnend und erleichtert gleichzeitig die Steuererhebung. Ein im internationalen Vergleich mäßiger Einkommensteuersatz verringert schließlich Anreize, Kapitaleinkünfte im Ausland zu erzielen.

349. Der Politik und der Finanzverwaltung sind diese Probleme seit langem bewusst. Der Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD vom November 2005 sieht denn auch für die laufende Legislaturperiode eine Neuregelung der Besteuerung von Kapitalerträgen und privaten Veräußerungsgewinnen vor.[88)] Das Hessische Ministerium der Finanzen hat im Jahr 2005 einen Vorschlag für eine einheitliche Besteuerung von Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinnen in Kombination mit einer Abgeltungssteuer vorgelegt.[89)]

350. Auch die hier unterbreiteten Vorschläge zur Dualen Einkommensteuer sehen eine umfassende Besteuerung der Kapitaleinkünfte – Zinsen sowie Dividenden und Veräußerungsgewinne, die den Verzinsungsfreibetrag übersteigen – mit einem einheitlichen Satz von 25 vH vor. Die Duale Einkommensteuer geht allerdings weiter, indem sie die Besteuerung der Kapitaleinkünfte mit der Besteuerung von Unternehmen verknüpft. Da die Unternehmensgewinne ebenfalls einmal mit 25 vH belastet sind, soweit sie als Kapitaleinkommen einzustufen sind, bilden die abgeltende Steuer auf Kapitaleinkünfte und die Unternehmensbesteuerung eine Einheit. In allen Fällen der Kapitalanlage bleibt es bei der proportionalen Besteuerung mit 25 vH. Insoweit ist für die Besteuerung von Unternehmen weitgehende Finanzierungs- und Rechtsformneutralität gewährleistet.

2. Abgeltungssteuer mit Veranlagungsoption

351. Im Rahmen der vorgeschlagenen **Dualen Einkommensteuer** kann die Steuer auf private Kapitaleinkommen weitgehend im Wege eines anonymen Abgeltungssteuersystems erhoben werden. Dazu sind zwei Gesichtspunkte anzusprechen:

- Der vorgesehene proportionale Steuersatz auf Kapitaleinkommen ist zur Gewährleistung von Rechtsform- und Finanzierungsneutralität an den Steuersatz auf Unternehmensgewinne gekoppelt, soweit diese Gewinne als Kapitaleinkommen einzustufen sind. Aus fiskalischen Gründen kann dieser Steuersatz derzeit vermutlich 25 vH nicht unterschreiten. Die Differenz zum Eingangssatz der Einkommensteuer einschließlich Solidaritätszuschlag beträgt nahezu zehn Prozentpunkte (25 – 15,825 = 9,175). Außerdem müssen die verfassungsrechtlichen Anforderungen des objektiven und des subjektiven Nettoprinzips gewahrt werden. Daher muss eine Abgeltungssteuer mit einer **Veranlagungsoption** zugunsten der Steuerpflichtigen gerade in den unteren Einkommensbereichen verbunden werden. Dieses Veranlagungswahlrecht werden Steuerpflichtige in den Fällen ausnutzen, in denen sie steuerlich relevante Erwerbsaufwendungen geltend machen wollen oder soweit sie keine weiteren Einkünfte erzielen, bei denen sie das persönliche oder familiäre Existenzminimum sowie weitere private Abzüge in Ansatz bringen oder die unterhalb von 25 vH gelegenen Progressionsbereiche des Tarifs nutzen können. Es kann angenommen werden, dass dieses Veranlagungswahlrecht nur von einer geringen Zahl steuerpflichtiger Personen wahrgenommen werden wird (§ 45b EStG-E).

- Die mit der Dualen Einkommensteuer bezweckte weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität der Besteuerung macht es weiterhin erforderlich, dass bei Einnahmen aus der Über-

[88)] Koalitionsvertrag (2005), 69.

[89)] Hessisches Ministerium der Finanzen (2005).

lassung von Eigenkapital (Dividenden und Veräußerungsgewinne) die Bemessungsgrundlage um den **Verzinsungsfreibetrag** gemindert wird.[90)] Der Verzinsungsfreibetrag ist – wie in den Ziffern 162 ff. ausgeführt – an die zugrunde liegende Beteiligung gebunden. Er ist auf jährlicher Basis von den jeweils Depot führenden Kreditinstituten zu ermitteln und überperiodisch fortzuschreiben. Wenn die Beteiligung veräußert wird und dabei ein „überhängender" Verzinsungsfreibetrag ungenutzt bleibt, geht dieser verloren; er ist also mit der Beteiligung aus dem Depot auszubuchen.

352. Für die Vielzahl der Fälle, in denen Kapitaleinkünfte unter Einschaltung eines inländischen Kreditinstituts erzielt werden, lässt sich bei einer Abgeltungssteuer mit Veranlagungsoption die Besteuerung somit in die Kreditinstitute verlagern. Diese verfügen über die nötigen Informationen, um die Besteuerung vornehmen zu können (Anschaffungs- und Veräußerungszeitpunkt sowie Höhe der Anschaffungskosten und des Veräußerungserlöses in Zusammenhang mit Aktien sowie Höhe und Zeitpunkt der Zinszahlung bei Fremdkapitaltiteln).[91)] Die Steuerpflichtigen würden in der Masse der Fälle von der Erklärung der Kapitaleinkünfte entlastet. Eine Durchführung der Besteuerung durch das zuständige Finanzamt ist jedoch weiterhin bei Privatdarlehen, der Besteuerung von Dividenden aus und der Veräußerung von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften (vor allem an GmbH) sowie in all jenen Fällen erforderlich, in denen sich das Depot führende Institut und damit die Zahlstelle im Ausland befindet. Auch im Falle einer Abgeltungssteuer mit Veranlagungsoption ist die Finanzverwaltung somit weiterhin mit der Steuererhebung befasst; lediglich die Anzahl der zu bearbeitenden Fälle dürfte sich drastisch verringern.

353. Wenn die Auszahlung der privaten Kapitaleinkommen über ein inländisches Kreditinstitut erfolgt, wird die Erhebung der Steuer im Rahmen der Dualen Einkommensteuer aus den oben angesprochenen Gründen wie bisher auch von den Kreditinstituten als **Abzugssteuer** beziehungsweise **Kapitalertragsteuer** an der Quelle einbehalten, an das Finanzamt abgeführt und dem Steuerpflichtigen in seiner Jahressteuerbescheinigung bestätigt. Dem Kunden wird der Nettobetrag ausgezahlt. Die Depot führenden Kreditinstitute im Inland ermitteln ferner die Verzinsungsfreibeträge für die einzelnen Anlagetitel auf jährlicher Basis, und auch deren Fortschreibung erfolgt durch die das Depot führende Stelle. Dies gilt auch dann, wenn Wertpapierdepots zu einem Betriebsvermögen gehören. Bei Kapitaleinkommen aus der Verzinsung des Eigenkapitals von Personenunternehmen, bei Privatdarlehen, Anteilen an nicht notierten Kapitalgesellschaften sowie bei Auslandssachverhalten – hierunter fallen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige, bei denen sich das Depot führende Kreditinstitut im Ausland befindet – führt ausschließlich die zuständige Finanzbehörde die Besteuerung durch. In diesen Fällen sind die Besteuerungsgrundlagen durch die Steuerpflichtigen zu ermitteln und nachzuweisen. Allerdings sollte vorgesehen werden, dass bei Einkünften nach § 20 Absatz 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG, sofern die zugrunde liegenden Rechte nicht verbrieft sind – also zum Beispiel bei GmbH-Anteilen – oder nicht in inländischen Depots liegen, der Schuldner die Kapitalertragsteuer einbehält (§ 44 Absatz 1 EStG-E).

354. Im Ergebnis steigen in begrenztem Umfang die administrativen Aufgaben für inländische Kreditinstitute sowie für die Finanzverwaltung. Andererseits werden beide von dem zurzeit prakti-

90) Siehe Ziffern 126 ff.
91) Siehe Ziffern 355 ff.

zierten „Freistellungsverfahren“ entlastet. Die Steuerpflichtigen können jedoch weitestgehend auf eine Veranlagung und die zugehörigen Aufzeichnungen, Erklärungen und Nachweise verzichten.

3. Einzelheiten zur Steuererhebung und Steuerfestsetzung

Aufgaben der Kreditinstitute

355. Private Kapitaleinkommen, die über inländische Zahlstellen ausgezahlt werden, unterliegen einer einheitlichen **Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 vH**. Dazu ermitteln die Kreditinstitute wie nach geltendem Recht die der Kapitalertragsteuer zu unterwerfenden Kapitalentgelte. Da künftig auch Veräußerungsgewinne steuerbar sind, entfallen bisher erforderliche Abgrenzungen zwischen steuerpflichtigen und nicht steuerbaren Entgelten, was die Steuererhebung vereinfacht. Die Duale Einkommensteuer macht es erforderlich, dass die Kreditinstitute zusätzlich die **Verzinsungsfreibeträge** ermitteln, die sich aus Beteiligungsbesitz ergeben. Der Verzinsungsfreibetrag berechnet sich für jede Aktiengattung tagesgenau unter Berücksichtigung des Anschaffungs- und des Veräußerungszeitpunkts als Produkt der Anschaffungskosten (Kaufpreis einschließlich Nebenkosten wie Provision) und des festgelegten Rechnungszinses nach Steuern.[92)] Die Ermittlung der Verzinsungsfreibeträge hat dann auch einen Einfluss auf die abgeführte **Kapitalertragsteuer**. Bemessungsgrundlage sind im Grundsatz die jeweiligen **Bruttobeträge** sämtlicher Kategorien privater Kapitaleinkommen (Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinne) eines Steuerpflichtigen; lediglich bei Erträgen aus Beteiligungsbesitz werden die Bruttobeträge um die für dieses Kapitalvermögen angelaufenen Verzinsungsfreibeträge gemindert (§ 43a Absatz 2 S. 2 EStG-E). Auch können bereits auf dieser Ebene die jährlichen Depotkosten in Abzug gebracht werden (§ 43a Absatz 3 EStG-E).

356. Für die Zwecke der Ausübung einer Veranlagungsoption teilen die Kreditinstitute dem Kunden auf dessen Antrag in einer **Jahressteuerbescheinigung** folgende Beträge mit:

- abgeführte Abzugssteuer,
- Summe der privaten Kapitaleinkommen, auf die Abzugssteuer einbehalten wurde,
- Verzinsungsfreibetrag,
- Veräußerungsverluste sowie
- Werbungskosten (zum Beispiel Depotgebühren).

Diese Bescheinigung erlaubt es dem Steuerpflichtigen, im Rahmen einer wahlweisen Veranlagung die angefallenen Verzinsungsfreibeträge und die weiteren genannten Positionen anzugeben.

357. Zum **1. Januar des Umstellungsjahres** sind für die Ermittlung der Verzinsungsfreibeträge sowie der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften deren **Zeitwerte** beziehungsweise **Börsenkurse** festzustellen. Diese Werte gelten für die Bestimmung des Verzinsungsfreibetrags sowie bei allen nachfolgenden Veräußerungen als Anschaffungskosten. Bei steuerverhafteten Anteilen, zum Beispiel bei Erwerben innerhalb der 12-Monats-Frist oder bei einbringungsgeborenen Anteilen, muss auf die ursprünglichen Anschaffungskosten beziehungsweise die

---

92) Siehe Ziffern 162, 166. Beträgt die anfängliche Normalverzinsung, wie hier vorgeschlagen, 6 % und der einheitliche Steuersatz auf Kapitaleinkommen 25 vH, ergibt sich eine Normalverzinsung nach Steuern von 4,5 [= (1 – 0,25)∗6] %.

Buchwerte abgestellt werden. Man kann allerdings überlegen, bei Portfolioanlegern aus Vereinfachungsgründen auch auf die Kurswerte zum 1. Januar des Umstellungsjahres abzustellen. Im Übrigen müssen nicht jährlich neue Anteilswerte festgestellt werden, es reicht die Fortschreibung der Verzinsungsfreibeträge aus.

Aufgaben der Finanzverwaltung

358. Die Finanzverwaltung muss wie bisher die gezahlte Kapitalertragsteuer im Rahmen der Veranlagung berücksichtigen. Soweit die Kapitalentgelte die nachgewiesenen (und bei der Kapitalertragsbesteuerung berücksichtigten) Verzinsungsfreibeträge übersteigen, ist der Vorgang mit dem Abzug der gezahlten Kapitalertragsteuer von der tariflichen Einkommensteuer oder der Erstattung von Kapitalertragsteuer abgeschlossen. Der Tarifverlauf ist dabei mit Rücksicht auf die Vorbelastung bei der Kapitalgesellschaft bei 25 vH plafondiert.

359. Im Falle von Privatdarlehen, Dividenden sowie Erfolgen aus der Veräußerung von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften sind die erforderlichen Besteuerungsgrundlagen einschließlich des jährlichen Verzinsungsfreibetrags durch die Steuerpflichtigen zu ermitteln und dem Wohnsitzfinanzamt mitzuteilen. Der Steuerpflichtige schreibt in diesen Fällen die Verzinsungsbasis fort; das Finanzamt überprüft die Richtigkeit.

Sachverhalte mit Auslandsbezug

360. Bei **unbeschränkt Steuerpflichtigen** kann sich das Depot führende Kreditinstitut auch im Ausland befinden. Die privaten Kapitaleinkommen unterliegen ebenfalls der einheitlichen Besteuerung in Höhe von 25 vH. In diesen Fällen führt das zuständige Finanzamt die Besteuerung durch und rechnet die im Ausland im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gezahlte Quellensteuer an. Die Besteuerungsgrundlagen sind durch die Steuerpflichtigen zu ermitteln und nachzuweisen. Soweit das Ausland keine Quellensteuer erhebt und auch keine Informationen mit der deutschen Finanzverwaltung austauscht, bleibt es zwar bei den bestehenden Anreizen, der Finanzverwaltung die im Ausland erzielten Kapitaleinkünfte zu verheimlichen. Jedoch nehmen vermutlich die Anreize zur Steuerhinterziehung bei Kapitaleinkünften ab, wenn in Deutschland wegen des ermäßigten Steuersatzes und der Gewährung eines Verzinsungsfreibetrags auf Dividenden und Veräußerungsgewinne nur eine mäßige Besteuerung stattfindet.

361. Bezüglich der **beschränkten Steuerpflicht** auf private Kapitaleinkommen ergeben sich durch die Duale Einkommensteuer Änderungen hinsichtlich der Kapitalertragsteuer auf Dividenden.[93)] Zur Vermeidung einer EU-rechtlichen Diskriminierung ist die Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer auf Dividenden auch dann um einen Verzinsungsfreibetrag zu mindern, falls der Dividendenempfänger im EU-Ausland ansässig ist. Die erforderlichen Daten zur Ermäßigung der Kapitalertragsteuer – insbesondere der Verzinsungsfreibetrag – sind gegenüber dem dafür zuständigen Bundesamt für Finanzen nachzuweisen. Zur Überprüfung der Angaben steht der Finanz-

[93)] Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Wohnsitzstaat des ausländischen Investors, liegt das Besteuerungsrecht für Gewinne aus Anteilsveräußerungen regelmäßig beim Wohnsitzstaat. Veräußerungsgewinne, die beschränkt Steuerpflichtige erzielen, sind deshalb in Deutschland regelmäßig steuerfrei und nicht um einen Verzinsungsfreibetrag zu mindern.

verwaltung die EU-Amtshilferichtlinie offen. Vermutlich werden sich die Anträge auf Ermäßigung der Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer um einen Verzinsungsfreibetrag in engen Grenzen bewegen. Da private Kapitaleinkommen im Wohnsitzstaat des Empfängers generell der Einkommensteuer unterliegen, lassen sich durch eine Ermäßigung der deutschen Kapitalertragsteuer keine materiellen Vorteile erzielen, es sei denn, es wird dadurch ein Anrechnungsüberhang vermieden (§ 50a Absatz 5 S. 1 Nr. 4 lit. a EStG-E).

V. Die Behandlung von Verlusten

1. Rahmenbedingungen

Bedeutung der Verlustverrechnung

362. Für ein Besteuerungskonzept wie die hier vorgeschlagene Variante einer dualen Einkommensteuer kommt dem Thema der Verlustverrechnung naturgemäß eine große Bedeutung zu. Die Problematik resultiert daraus, dass die Verrechnung von Verlusten einerseits dem Leitbild einer **entscheidungsneutralen Besteuerung** entsprechen soll. Dies verlangt nach einer weitgehenden Verrechnung von Verlusten innerhalb von Einkunftsarten und darüber hinausgehend auch über Veranlagungszeiträume hinweg. Andererseits gehört gerade die **Trennung nach Einkommenskategorien** im Hinblick auf die Anwendung des Steuertarifs zu den prägenden Kennzeichen einer dualen Einkommensteuer.

363. Zum einen muss aus der Sicht der **Entscheidungsneutralität der Besteuerung** darauf geachtet werden, dass Regeln über die Verrechnung von Verlusten nicht die Entscheidung über die Anlage von Kapital verzerren. Ob und in welcher Form unternehmerische Investitionsentscheidungen getroffen werden, hängt auch und wesentlich davon ab, in welchem Umfang der Fiskus sich nicht nur am unternehmerischen Erfolg, sondern auch an den nachteiligen Folgen einer Fehlinvestition beteiligt. Das Neutralitätsgebot fordert in dieser Hinsicht eine möglichst symmetrische Behandlung von Gewinnen und Verlusten durch das Steuersystem.

364. Zum anderen basiert die Duale Einkommensteuer auf einem **schedularen Einkommensbegriff**. Dies findet seinen Niederschlag in der systematischen Trennung zwischen Erwerbseinkommen und Kapitaleinkommen. Diese Trennung der Einkommenskategorien betrifft allerdings in erster Linie den zur Anwendung kommenden Tarif und weniger die Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Daher muss eine Verlustverrechnung zwischen beiden Einkommensarten prinzipiell zulässig sein. Zu verhindern gilt es dabei jedoch, dass Steuerarbitragen aufgrund der Anwendung unterschiedlicher Steuertarife stattfinden.

365. Für die konkrete Ausgestaltung der steuerlichen Regelungen zur Verlustverrechnung bedeutet dies, dass zum einen jede Form von **Mindestbesteuerung** – soweit dies fiskalisch vertretbar erscheint – zu vermeiden ist und dass zum anderen – ausgehend von einer auf die Gesamtperiode des unternehmerischen Engagements zielenden Betrachtungsweise – die in den einzelnen Veranlagungszeiträumen nicht ausgeglichenen Verluste möglichst **zeitnah verrechnet** werden können.

Verfassungsrechtliche Vorgaben

366. Das ökonomisch Zweckmäßige stellt jedoch nur eine der Rahmenbedingungen dar, die bei der Ausgestaltung von Verlustverrechnungsregeln zu beachten sind. Daneben – die Ergebnisse dürften sich aber häufig decken – sind auch die Vorgaben zu berücksichtigen, mit denen das Verfassungsrecht insbesondere durch die Konkretisierungen des Gebots steuerlicher Belastungsgleichheit als **objektives und subjektives Nettoprinzip** die Gestaltungsmöglichkeiten des Steuergesetzgebers einschränkt.

Objektives Nettoprinzip

367. Für die Frage der Verlustbehandlung steht dabei das objektive Nettoprinzip im Mittelpunkt der Betrachtungen. In seiner allgemeinen Fassung fordert es die Berücksichtigung der durch die Einkünfteerzielung veranlassten Erwerbsaufwendungen, und zwar auch insoweit, als diese die Erträge übersteigen, mit anderen Worten also ein Verlust entsteht. Das deutsche Steuerrecht verwirklicht das so verstandene Nettoprinzip im Stufenbau der Einkommensermittlung auf mehreren Ebenen. Sie sollen im Folgenden als gedanklicher Leitfaden für die Darstellung der verschiedenen Verlustausgleichsmechanismen unter einer Dualen Einkommensteuer dienen:

- Im Rahmen der Einkünfteermittlung sind Betriebsausgaben oder Werbungskosten einnahmemindernd zu berücksichtigen (§ 4 Absatz 4, § 9 Absatz 1 EStG);
- Für die Einkommensermittlung innerhalb eines Veranlagungszeitraumes gelten die Regeln des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs (§ 2 Absatz 3 EStG);
- Schließlich wird im intertemporalen Zusammenhang die Möglichkeit des Verlustabzugs in Form eines Verlustrücktrags oder -vortrags gewährt (§ 10d EStG).

368. Nicht zuletzt zur Sicherung des Steueraufkommens wurde und wird die Verlustverrechnung durch den Gesetzgeber vielfältigen **Beschränkungen** unterworfen. Die innerperiodische **Mindestbesteuerung** nach § 2 Absatz 3 EStG a.F. wurde zwar (aus gutem Grunde) durch das so genannte Korb II-Gesetz[94] aufgegeben; es finden sich aber weiterhin entsprechende Höchstgrenzen im Bereich des intertemporalen Verlustabzugs (§ 10d). Neben diesen betragsmäßigen Grenzen erfährt die **vertikale Verlustverrechnung** im geltenden Recht zudem für bestimmte Einkunftsarten zeitliche Beschränkungen (so in den §§ 2 a; 15 Absatz 4; 15 b; 22 Nr. 3 S. 3; 23 Absatz 3 S. 8 f. EStG). Dies ist ein Befund, der für eine Duale Einkommensteuer, die die scheduläre Behandlung von Einkünften ja gerade zum System erhebt, von besonderem Interesse ist. Aus verfassungsrechtlicher Sicht stellt sich dabei die vieldiskutierte Frage, ob dem objektiven Nettoprinzip durch eine zeitlich gestreckte Verlustverrechnung innerhalb einer Einkunftsart allein ausreichend genüge getan oder ob im Grundsatz der vertikale Verlustausgleich durch das Prinzip der Belastungsgleichheit geboten ist, soweit nicht besondere Rechtfertigungsgründe, etwa die Abwehr missbräuchlicher Steuergestaltungen, die Verlustverrechnung relativieren.[95] Für die Annahme eines Verfassungsgebots zur Verlustverrechnung sprechen gute Gründe; allerdings ist die Haltung insbesondere der

---

[94] Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuerbegünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003, BGBl I 2003, 2840.

[95] So wohl BVerfG vom 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 97.

Verfassungsjudikatur in dieser Frage bisher noch unklar. Als gesichert kann zur Zeit nur gelten, dass jedenfalls ein vollständiger Ausschluss der Verlustverrechnung unzulässig ist.[96)]

Subjektives Nettoprinzip

369. Aus dem subjektiven Nettoprinzip folgt schließlich die Notwendigkeit, Einkommen in Höhe des Existenzminimums steuerlich unangetastet zu lassen.[97)] Mit diesem Gebot tritt jede Form von Mindestbesteuerung in Konflikt, die einen Steueranspruch selbst dann noch begründet, wenn der Steuerpflichtige entweder ohnehin oder infolge einer Steuerpflicht nicht über die angemessenen Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts verfügt.[98)] Auch zu dieser Problematik hat das Bundesverfassungsgericht noch keine belastbaren Aussagen getroffen.

370. Dieser zusätzliche Anspruch an eine Verlustverrechnung bedarf bei der Ausgestaltung von Verlustausgleichsregelungen im Rahmen des schedulären Systems der Dualen Einkommensteuer der besonderen Beachtung. Er erweist sich vor allem dann als einschlägig, wenn die Verrechnung von negativem Kapitaleinkommen mit positivem Erwerbseinkommen und umgekehrt in Rede steht.

2. Verlustverrechnung bei der Einkünfteermittlung

371. Eine systematische Durchsicht der Regelungen zum Verlustausgleich bei der Dualen Einkommensteuer – und damit auch bei jeder Dualen Einkommensteuer – beginnt mit bei der kleinsten steuerlichen Einheit, den Einkünften aus einer bestimmten Einkunftsquelle. Werden Einkünfte dabei als Gewinne durch einen Vermögensvergleich ermittelt (das heißt insbesondere in den Fällen betrieblicher Einkünfte, aber auch nach Wahl des Steuerpflichtigen bei Einkünften aus Realvermögen), ist für die Zuordnung zu den unterschiedlichen Einkommenskategorien eine Aufspaltung des Gewinns in einen „Verzinsungsanteil“ und einen „Erwerbsanteil“ erforderlich (Ziffer 243). Diese Spaltung knüpft an dem nach den gewohnten Gewinnermittlungsregeln gebildeten Steuerbilanzgewinn als Bezugsgröße an, der also weiterhin „synthetisch“, das heißt unabhängig vom Charakter der jeweiligen Einkommensquelle ermittelt wird. Das die Duale Einkommensteuer prägende scheduläre Element verwirklicht sich mithin nicht schon bei der Gewinnermittlung, sondern erst bei der Bestimmung der den verschiedenen Einkommenskategorien zuzuordnenden Gewinnanteile in Form eines Verzinsungs- oder Erwerbsanteils.

372. Eine erste „Verrechnung“ ergibt sich bereits daraus, dass in dem hier vorgelegten Vorschlag kein Verzinsungsanteil aus einer positiven Verzinsungsbasis proportional besteuert wird, wenn und soweit der Gesamtgewinn des Unternehmens hinter dem für den jeweiligen Veranlagungszeitraum anfallenden „Verzinsungsanteil“ zurückbleibt. Mit anderen Worten: Eine „fiktive“ Kapitalverzinsung wird nicht besteuert. Eine zweite „Verrechnung“ findet insoweit statt, als **Schuldzinsen und insbesondere Kapitalverluste**, die unter dem Dach der betrieblichen Einheit anfallen,

---

96) BVerfG vom 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.

97) BVerfG vom 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60, 85; BVerfG vom 25.9.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153, 169 f.; BVerfG vom 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, 259 f.

98) Siehe den Vorlagebeschluss des BFH vom 7.7.2004 – XI B 231/02, DStR (2004, 2139) zur Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 EStG a.F.

nicht nur den als zurechenbaren Verzinsungsanteil ausgewiesenen niedrig zu besteuernden Gewinnanteil, sondern den Gesamtgewinn einschließlich des Erwerbseinkommens mindern. Es findet mit anderen Worten **keine Bruttobesteuerung** der Gewinneinkünfte statt, wenn die Schuldzinsen und Kapitalverluste die rechnungsmäßige Verzinsung des (berücksichtigungsfähigen) Aktivvermögens übersteigen. Ein **negativer Verzinsungsanteil** hat daher im Entstehungsjahr keine Auswirkungen auf die Besteuerungsgrößen. Er wird lediglich nach dem Vorbild des § 10d EStG in nachfolgende Veranlagungszeiträume übergeleitet und mindert auf diese Weise die gegebenenfalls in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehenden Verzinsungsanteile (Ziffern 273 ff.).

3. Horizontaler Verlustausgleich

Gewinneinkünfte

373. Einen Schritt weiter reicht der „horizontale Verlustausgleich", der zwischen verschiedenen Einkunftsquellen aus einer Einkunftsart vorgenommen wird. Da im Rahmen der Dualen Einkommensteuer die verschiedenen Teilstücke des Betriebsgewinns (Erwerbsanteil und Verzinsungsanteil) unterschiedlichen Einkommenskategorien zugeordnet werden, bedingt dies zugleich eine Neuorientierung des horizontalen Verlustausgleichs. Es ist danach nicht mehr möglich, in einer einzigen Rechenoperation gewerbliche Einkünfte uneingeschränkt miteinander zu verrechnen, sondern dies wird auf mehrere Stufen verteilt. In einem ersten Schritt wird eine Verrechnung insoweit ermöglicht, als die Einkünfte (etwa aus verschiedenen Gewerbebetrieben) in die gleiche Einkommenskategorie einfließen. Dabei ist als Besonderheit die Zuordnungsregel zu beachten, wonach bei Unternehmen ein negatives Betriebsergebnis dem Erwerbseinkommen, negative Einkünfte aus Realvermögen (Immobilien) hingegen insgesamt dem Kapitaleinkommen zugerechnet werden (§ 12c Absatz 7 S. 2 beziehungsweise § 22b Absatz 6 S. 2 EStG-E). Erst auf einer späteren Stufe (dazu unten Ziffern 376 ff.) werden auch zwischen den einzelnen Einkommenskategorien Verrechnungen ermöglicht.

374. Der Vollständigkeit halber sei bemerkt, dass diese Verrechnung von Verlusten zwischen Betrieben oder Realvermögen innerhalb einer Einkunftsart nicht mit der Verrechnung von „Verzinsungsanteilen", das heißt proportional besteuerten Gewinnanteilen verwechselt werden darf. Diese Verzinsungsanteile (seien sie nun je nach Erfolgslage des Unternehmens positiv oder negativ) bleiben – entsprechend der Behandlung von Verzinsungsfreibeträgen bei Kapitalgesellschaften – an den jeweiligen Betrieb beziehungsweise den Mitunternehmeranteil oder die Immobilie gebunden und können auf andere Betriebe nicht übertragen werden. Sie gehen nach einer Veräußerung der zugrunde liegenden Einkunftsquelle unter (Ziffer 279).

Überschusseinkünfte und Überschussrechnung

375. Überschusseinkünfte – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Vermietung und Verpachtung (ohne Ausübung der Option für die Bilanzierung) oder betriebliche Einkünfte im Rahmen des § 4 Absatz 3 EStG – werden von vornherein ohne Aufspaltung der jeweils einschlägigen Einkommenskategorie zugeordnet. Für den horizontalen Verlustausgleich ergeben sich daher im Vergleich zur geltenden Rechtslage keine Änderungen. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang weiterhin, dass bei den Einkünften aus Kapitalvermögen für die Zwecke der Verlustverrechnung kein Unterschied besteht zwischen mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Beteiligungs- und sonsti-

gen Kapitalerträgen. Fraglich kann nur sein, ob ein Kapitalverlust nur mit steuerpflichtigen Kapitalerträgen verrechnet wird (nämlich mit Fremdkapitalzinsen und Dividenden sowie Veräußerungsgewinnen oberhalb der Regelverzinsung), oder ob der Kapitalverlust auch mit solchen Dividenden und Veräußerungsgewinnen verrechnet wird, die innerhalb der Regelverzinsung bleiben und daher steuerfrei sind. Hier ist es nur konsequent, wenn eine solche Verrechnung steuerpflichtiger und steuerfreier Einkunftsteile unterbleibt. Dies sichert, dass die Kapitalverluste später dem vertikalen Verlustausgleich zugeführt werden können.

4. Vertikaler Verlustausgleich

376. Ein Wesensmerkmal der hier vorgeschlagenen Variante einer dualen Einkommensteuer ist die proportionale Besteuerung von Kapitaleinkommen, wozu der Tarif der Einkommensteuer um einen Proportionalbereich in Höhe des individuellen Kapitaleinkommens erweitert wird (§ 32a Absatz 1 EStG-E). Zu diesem Zweck sind bei der Ermittlung des Einkommens die auf der ersten Stufe ermittelten Einkünfte entsprechend ihrer Qualifikation entweder insgesamt oder anteilig den unterschiedlichen Einkommenskategorien (Erwerbs- oder Kapitaleinkommen) zuzuordnen und differenziert zu besteuern. Dies ruft die Frage hervor, wie sich diese unterschiedliche Besteuerung auf die Übertragung negativer Einkünfte zwischen den Einkommenskategorien auswirkt.

Intraschedulärer Ausgleich

377. Eine **Bindung** der Verluste an die jeweilige Einkommenskategorie wäre dem deutschen Steuerrecht, wie bereits oben angesprochen wurde (Ziffer 368), nicht völlig fremd. Im Rahmen der Dualen Einkommensteuer könnte eine solche „Einschließung“ von Verlusten in einer Einkommenskategorie sogar zur allgemeinen Regel erhoben werden. Verluste würden dann (nach Anwendung der Regeln für den horizontalen Verlustausgleich) ausschließlich intertemporal vorgetragen. Eine solche weitgehend beschränkte Berücksichtigung von Verlusten würde vermutlich nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechen und zugleich die Investitionsneutralität stören (es würde sich gewissermaßen „lohnen“, nur innerhalb einer bestimmten Einkommenskategorie zu investieren). Sie ist daher nicht zu empfehlen. Eine notwendige Rechtfertigung gegenüber den Anforderungen des **objektiven Nettoprinzips** – etwa als allgemeine Maßnahme zur Bekämpfung missbräuchlicher Steuergestaltungen – erscheint durchaus zweifelhaft. Vor allem aber würde ein Aufschub des Verlustausgleichs dem ökonomischen Bedürfnis nach zeitnaher Verrechnung nicht gerecht.

Indirekte Verlustverrechnung durch Steuergutschriften

378. Es sprechen die besseren Gründe dafür, bereits im Jahr der Verlustentstehung eine Verrechnungsmöglichkeit mit allen Arten von Einkünften vorzusehen. Ein im Schrifttum diskutierter Weg, um zumindest einen begrenzten Ausgleich von Kapitalverlusten zu ermöglichen, liegt darin, dass die auf das zu versteuernde Erwerbseinkommen entfallende Steuerschuld um das Produkt aus Kapitalverlust und dem darauf anzuwendenden Steuersatz vermindert wird.[99)] Diese „Gutschriftenlösung“ wird insbesondere in den nordischen Ländern praktiziert, die eine vertikale Gliederung des

[99)] JG 2003/04 Ziffer 596, siehe ausführlich Englisch (2005), 29 ff.

Einkommens vorsehen.[100)] Sie überzeugt insbesondere dadurch, dass – zumindest hinsichtlich der dem Kapitaleinkommen zuzuordnenden Einkünfte – eine gewisse Symmetrie zwischen der Behandlung der Gewinne und Verluste bewirkt wird.

379. Aber auch diese Lösung ist erheblichen verfassungsrechtlichen, systematischen und praktischen Bedenken ausgesetzt. Diese folgen im Wesentlichen daraus, dass eine solche „Gutschriftenlösung" zu einer positiven Steuerlast auch dann führen kann, wenn das Gesamteinkommen einer Person unter oder bei null Euro liegt. Dies führt zu Effekten, die auch im Rahmen der Diskussion zur „Mindestbesteuerung" angegriffen werden:

Beispiel 34: Ein Steuerpflichtiger erwirtschaftet in einem Jahr ein Erwerbseinkommen von 100 000 und erleidet gleichzeitig einem Kapitalverlust von 100 000. Sein Gesamteinkommen ist damit null. Die tarifliche Einkommensteuer (T 2006 ohne Solidaritätszuschlag) auf das Erwerbseinkommen beträgt 34 086, und die Minderung der Einkommensteuer wegen des Kapitalverlusts beträgt 25 000, so dass eine Einkommensteuerzahlung von 9 086 (= 34 086 – 25 000) verbleibt. Selbst bei einem Einkommen, das unterhalb des steuerlichen Existenzminimums von 7 665 liegt, entsteht damit eine Steuerschuld.

380. Zum anderen stünde eine bloß indirekte Verlustverrechnung in Kontrast zur Behandlung von Verlusten bei Einkünften, die einer Gewinnspaltung unterliegen (siehe Ziffern 371 f.). Es besteht aber kein einleuchtender Grund, Verluste etwa aus der Veräußerung von Finanzanlagen je nach dem unterschiedlich zu behandeln, ob die Finanzanlagen im Betriebsvermögen oder im Privatvermögen gehalten werden. Dem Gebot der **Folgerichtigkeit** würde es vielmehr entsprechen, eine direkte Verlustverrechnung unabhängig davon vorzusehen, ob die unterschiedlichen Einkünfte unter dem Dach der betrieblichen Einheit anfallen oder äußerlich getrennt sind.

381. Schließlich verhindert die indirekte Verlustverrechnung eine adäquate Verrechnung von **negativen Erwerbseinkünften**. Eine korrespondierende Behandlung von positiven und negativen Einkünften ist mangels eines einheitlichen Steuersatzes ausgeschlossen. Die Fälle eines negativen Erwerbseinkommens sind auch nicht zu vernachlässigen, wenn man sich vergegenwärtigt, dass betriebliche Verluste einheitlich dem Erwerbseinkommen zugeordnet werden.

Direkte Verlustverrechnung

382. Als vorzugswürdig erscheint es daher, sich für die Zwecke des vertikalen Verlustausgleichs an der beschriebenen Vorgehensweise im Rahmen der regulären Gewinnermittlung zu orientieren (siehe oben unter Ziffern 371 f.), das heißt für die Bestimmung der steuerlichen Bemessungsgrundlage vom Nettoergebnis eines Veranlagungszeitraums auszugehen und auf dieses den Steuertarif anzuwenden. Die Asymmetrie in deren Zusammensetzung (zum Beispiel Verluste im Kapitaleinkommen und Gewinne im Erwerbseinkommen) kann dann intertemporal ausgeglichen werden. Die Möglichkeit, in Folgejahren „Verzinsungsanteile" zu nutzen, wird gemindert.

383. Das bedeutet für die konkrete Ausgestaltung des direkten Verlustausgleichs, dass drei Stufen zu unterscheiden sind: Zunächst erfolgt ein intraschedulärer Ausgleich von positiven und negati-

[100)] Anders insofern das norwegische Recht, das mit dem *„alminnelig inntekt"* eine gemischte Bemessungsgrundlage vorsieht.

ven Einkünften innerhalb der jeweiligen Einkommenskategorie. Ein daraus resultierendes negatives Erwerbs- oder Kapitaleinkommen mindert in einem zweiten Schritt die jährliche Bemessungsgrundlage (das so genannte Gesamteinkommen, § 2 Absatz 4 S. 1 EStG-E). Wenn schließlich in einem Jahr negatives Kapitaleinkommen vom Erwerbseinkommen abgezogen wird, so ist in der dritten Stufe in den Folgejahren entsprechend der Anteil des Erwerbseinkommens am Gesamteinkommen um den Betrag des früher abgezogenen Kapitalverlustes zu erhöhen, sofern nur positive Kapitaleinkommen erzielt werden (so genannter **Verlustabgleich**, § 2 Absatz 4 S. 2 ff. EStG-E). Es kann somit kein endgültiger Vorteil daraus gezogen werden, dass Kapitalverluste höher besteuertes Erwerbseinkommen mindern. Der gleiche Mechanismus greift auch im umgekehrten Fall, wenn negatives Erwerbseinkommen mit Kapitaleinkommen ausgeglichen wurde. Wie im Falle der Gewinnspaltung von Gewinneinkünften verändert sich jeweils nur die Zusammensetzung des Gesamteinkommens, nicht jedoch dessen Größe.

Dieser intertemporale Verlustabgleich bedarf einer analogen Dokumentation und Fortschreibung wie der intertemporale Verlustabzug nach § 10d EStG. Bei der Ermittlung des Gesamteinkommens verrechnete, negative Kapitaleinkünfte oder Erwerbseinkünfte sind danach zunächst gesondert festzustellen. Im Folgejahr sind dann entsprechende verbleibende Verlustabgleichsbeträge festzustellen, deren Höhe jeweils davon abhängt, ob und inwieweit vorgetragene Beträge die Zusammensetzung des Gesamteinkommens verändert haben und beziehungsweise oder neue Verlustabgleichsbeträge entstanden sind.

Beispiel 35: In Tabelle 29 wird die Funktionsweise der direkten Verlustverrechnung über einen Zeitraum von drei Jahren hinweg dargestellt. Dabei ist für die Ermittlung des am Ende des Jahres verbleibenden Verlustabgleichs zu beachten, dass der jeweils abgeglichene Verlust (Zeile 9 beziehungsweise 13) durch die Höhe des Gesamteinkommens beschränkt ist. So wird im Jahr 2 der Erwerbsverlust von 40 000 Euro vorrangig durch den Verlustausgleich kompensiert, nicht durch die Umqualifizierung infolge des Verlustabgleichs. Daraus erklärt sich, dass am Ende des Jahres 2 noch ein abzugleichender Kapitalverlust in Höhe von 40 000 Euro besteht. Im Übrigen wurde für die Steuerberechnungen vom Solidaritätszuschlag abgesehen, das heißt für Kapitaleinkommen wurde ein Proportionalsatz von 23,7 vH und für Erwerbseinkommen wurde der in den Ziffern 303 ff. dokumentierte Einkommensteuertarif angewendet.

Das Ergebnis zeigt, dass das Gesamteinkommen in Höhe von 260 000 Euro insgesamt als Erwerbseinkommen (oder Kapitaleinkommen) versteuert wird, der intertemporale Verlustabgleich mit dem Kapitaleinkommen also keine Möglichkeit zur Steuerarbitrage bietet. Allerdings sorgt der Verlustabgleich dafür, dass das objektive und das subjektive Nettoprinzip gewahrt werden und es zu keiner Besteuerung des Existenzminimums kommen kann.

5. Intertemporaler Verlustausgleich (Verlustabzug)

384. Der intertemporale Verlustausgleich behält im Rahmen des vorgeschlagenen Systems der Verlustverrechnung seine bisherige Funktion. Als Modifikation ist zu berücksichtigen, dass dabei eine Trennung zwischen negativen, nicht verrechneten Erwerbs- und Kapitaleinkommen vorzunehmen ist, um für die Zukunft einen Abgleich mit den über die vertikale Verlustverrechnung festzustellenden Ausgleichsbeträgen zu gewährleisten. Die in einem Veranlagungszeitraum entstandenen und nicht bereits innerhalb der jeweiligen Einkommenskategorie verrechneten Verluste werden damit zwei sich ergänzenden, den einzelnen Veranlagungszeitraum übersteigenden, inter-

temporalen Verrechnungsmechanismen zugeordnet: Verluste, die interschedulär ausgeglichen wurden, wirken dabei umqualifiziert über den so genannten Verlustabgleich; Verluste, die nicht verrechnet werden konnten, wirken einkommensmindernd im Rahmen des bekannten Mechanismus des Verlustabzugs.

Tabelle 29

Wirkungsweise des direkten Verlustausgleichs (Verlustabgleich)

		Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Summe der Jahre 1 bis 3
	Ermittlung des Gesamteinkommens				
(1)	Erwerbseinkommen	200 000	-40 000	100 000	260 000
(2)	Kapitaleinkommen	-100 000	100 000	0	0
(3)	Gesamteinkommen [(1) + (2)]	100 000	60 000	100 000	260 000
	Einkommensaufteilung nach Verlustabgleich				
(4)	Erwerbseinkommen {min[(1) + (14) / (t -1) - (10) / (t -1); 3]}	100 000	60 000	100 000	260 000
(5)	Kapitaleinkommen {min[(2) + (10) / (t -1) - (14) / (t -1); 3]}	0	0	0	0
(6)	Gesamteinkommen	100 000	60 000	100 000	260 000
	Verbleibender Verlustabgleich				
	Abgleich von Erwerbsverlusten				
(7)	vorgetragener Verlustabgleich	0	0	40 000	.
(8)	ausgeglichener Erwerbsverlust	0	40 000	0	.
(9)	abgeglichener Erwerbsverlust	0	0	40 000	.
(10)	**abzugleichender Erwerbsverlust [(7) + (8) - (9)]**	**0**	**40 000**	**0**	.
	Abgleich von Kapitalverlusten				
(11)	vorgetragener Verlustabgleich	0	100 000	40 000	.
(12)	ausgeglichener Kapitalverlust	100 000	0	0	.
(13)	abgeglichener Kapitalverlust	0	60 000	40 000	.
(14)	**abzugleichender Kapitalverlust [(11) + (12) - (13)]**	**100 000**	**40 000**	**0**	.
(15)	**Steuer**	**34 086**	**17 286**	**34 086**	**85 458**

385. Wie aus den vorstehenden Ziffern deutlich geworden ist, bedingt eine adäquate Verlustbehandlung im Konzept der Dualen Einkommensteuer eine gewisse **Steigerung der Komplexität**. Dies gilt um so mehr, wenn man den Verlustabzug und -abgleich nicht nur in die Zukunft, sondern auch in die Vergangenheit wirken lassen würde. Es ist vor diesem Hintergrund insbesondere zu fragen, ob die bisherige Möglichkeit des Verlustrücktrags (§ 10d Absatz 2 EStG) weiter vorgesehen werden sollte. Es ist unzweifelhaft, dass sowohl unter ökonomischen Gesichtspunkten als auch bei einem auf die Lebenszeit bezogenen Verständnis von Leistungsfähigkeit die beste Lösung in der uneingeschränkten Rücktrags- und Vortragsfähigkeit von Verlusten bestünde. Man sollte diese Erwägungen aber auch im Gesamtzusammenhang der geltenden Regelung des Verlustausgleichs sehen. Bei einer Reform des Verlustabzugs erscheint eine Konzeption, die die Streichung der bisherigen Höchstgrenzen mit einer Beschränkung der zeitlichen Wirkungsrichtung des Verlustabzugs verbindet, als eine ausgewogene Gesamtlösung, um einerseits den fiskalischen und administrativen, andererseits den ökonomischen Anforderungen zu genügen.

VI. Behandlung der Gewerbesteuer im Falle ihrer Beibehaltung

386. Die derzeitige Gestalt der Gewerbesteuer gehört zu den besonderen Ärgernissen der Unternehmensbesteuerung. Als Sonderlast auf unternehmerische Tätigkeit bildet sie einen gewaltigen Standortnachteil Deutschlands für Investitionen. In diesem Gutachten wird daher der Vorschlag unterstützt, die Gewerbesteuer in die Einkommen- und Körperschaftsteuer zu integrieren. Gedacht werden kann an einen allgemeinen Zuschlag (mit Hebesatzrecht der Gemeinden) zur Körperschaftsteuer und zur Einkommensteuer. Dies würde einerseits die irregulären Differenzen zwischen der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer entfallen lassen (Hinzurechnung und Kürzungen) und andererseits die Einnahmebasis von einer Sonderlast der Unternehmen auf eine allgemeine Last der Gemeindebürger umstellen. Die Gesamtbelastung des unternehmerischen Einkommens sollte dabei auch einschließlich einer kommunalen Zuschlagssteuer nicht die Größenordnung von 25 vH übersteigen. Dabei muss ebenfalls die Gefahr einer Doppelbelastung von Dividenden mit Einkommensteuer und Körperschaftsteuer vermieden werden. Dies kann dadurch geschehen, dass Dividendenzahlungen grundsätzlich von einer zusätzlichen Kommunalbesteuerung auf der Ebene des Anteilseigners ausgenommen werden.

387. Die Einführung der Dualen Einkommensteuer hängt jedoch im Kern nicht davon ab, ob es zu einer Aufgabe der derzeitigen Form der Gewerbesteuer kommt. Sollte sich eine Integration der Gewerbesteuer in die Einkommen- und Körperschaftsteuer als Zuschlagssteuer nicht verwirklichen lassen, können die Ziele der Reform der Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer allerdings nur eingeschränkt erreicht werden. Die Kapitaleinkommen würden nicht einheitlich belastet, wenn Gewinne und Zinsen unterschiedlich von der Gewerbesteuer getroffen werden. Derzeit beruhen Verstöße gegen die Finanzierungsneutralität der Besteuerung auch auf der Gewerbesteuer, die Gewinne der Kapitalgesellschaften voll trifft, die Gewinne der Personenunternehmen wegen der pauschalen Anrechnung auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) hingegen weitgehend verschont und die Zinsen zur Hälfte belastet.

388. Bleibt es bei der Erhebung der Gewerbesteuer in der derzeitigen Form, kann eine weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität nur dadurch verwirklicht werden, dass man die **Gewerbesteuer auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer anrechnet**. Der **Anrechnungshöchstbetrag** entspricht grundsätzlich der **tariflichen Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuer**. Die Anrechnung der Gewerbesteuer wird vereinfacht, wenn gleichzeitig der Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe gestrichen wird (§ 4 Absatz 5 S. 1 Nr. 12 EStG-E). Zur Begrenzung von Anreizen der Gemeinden, ihre Gewerbesteuerhebesätze in diesem Fall zu erhöhen, müsste die Anrechnung der Gewerbesteuer zudem auf einen bestimmten Hebesatz begrenzt werden. Es bietet sich an, hierfür auf den **bundesdurchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz** abzustellen, der im Jahr 2004 für Gemeinden mit über 50 000 Einwohnern 432 vH betrug.[101)]

389. Da die Gewerbesteuerbelastung vom Hebesatz der Gemeinde abhängt, erreicht man allenfalls für den bundesdurchschnittlichen Hebesatz den Satz der Dualen Einkommensteuer für Kapitaleinkommen. Nur insoweit kann hinsichtlich der **Grenzinvestition** Rechtsformneutralität annähernd gewahrt werden. Für darüber liegende Hebesätze wird bei Kapitalgesellschaften der

[101)] Institut Finanzen und Steuern (2004).

Gleichlauf von Besteuerung der Gesellschaft und Entlastung beim Anteilseigner durch Befreiung des Teils der Ausschüttungen in Höhe des Verzinsungsfreibetrags gestört. Bei Personenunternehmen wird der Gewinn in Höhe der steuerlichen Normalverzinsung in diesem Fall mit mehr als 25 vH besteuert.

390. Bei der **Fremdfinanzierung** der Kapitalgesellschaften wird die Steuerbelastung der Zinsen grundsätzlich dem Körperschaftsteuersatz von 25 vH entsprechen, sofern die hälftige Gewerbesteuer auf die abfließenden Zinsen beim Schuldner vollständig anrechenbar ist. Allerdings könnte eine vollständige Anrechnung in Verlustjahren mangels ausreichender Körperschaftsteuerschuld scheitern. Soweit bei Personenunternehmen Schuldzinsen den gewerbesteuerpflichtigen Gewinn mindern, sind diese wegen der Hinzurechnung der Hälfte der Zinsen ebenfalls mit Gewerbesteuer belastet, soweit eine vollständige Anrechnung der Gewerbesteuer infolge von Anrechnungsüberhängen nicht möglich ist. Daher ist – insoweit nicht anders als nach geltendem Recht – weiterhin die erforderliche Finanzierungsneutralität nicht sichergestellt.

391. Auf die Belastung der über die steuerliche Eigenkapitalverzinsung hinausreichenden Erträge von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften wird sich die Gewerbesteuer trotz Anrechnung ebenfalls auswirken. Sofern bei Kapitalgesellschaften eine vollständige Anrechnung der Gewerbesteuer gelingt, bleibt es bei der Belastung der ausgeschütteten Gewinne in Höhe von 43,75 vH. Diese Belastung wird jedoch überschritten, sofern die Belastung des Gewinns der Kapitalgesellschaft wegen eines Anrechnungsüberhangs an Gewerbesteuer den Satz von 25 vH übersteigt. Die Gewerbesteuerbelastung der über die Eigenkapitalverzinsung hinaus gehenden Erträge der Personenunternehmen wird den individuellen Satz der Einkommensteuer bei nur geringen Gewinnen übersteigen, da insoweit Anrechnungsüberhänge entstehen können. Je stärker sich allerdings der Durchschnittssteuersatz dem Spitzensatz der Einkommensteuer nähert, desto unwahrscheinlicher ist bei den gegenwärtigen gewerbesteuerlichen Hebesätzen das Entstehen von Anrechnungsüberhängen. Tendenziell wird die Tarifbelastung der über die steuerliche Eigenkapitalverzinsung hinausreichenden Gewinne bei Kapitalgesellschaften mit steigenden Gewerbesteuerhebesätzen über derjenigen bei Personenunternehmen liegen.

Beispiel 36: Die Tabelle 30 zeigt die Spitzenbelastung der Mehrerträge, wenn die Gewerbesteuer auf die Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuer maximal in Höhe des bundesdurchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatzes von 432 vH angerechnet wird. Im Falle ihrer Anrechnung ist die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig. Der Gewerbesteuersatz ergibt sich deshalb durch Multiplikation der bundeseinheitlichen Messzahl von 5 vH mit dem gemeindespezifischen Hebesatz. Zum Vergleich sind die Belastungen für Hebesätze von 300 vH, 400 vH, 432 vH und 500 vH angegeben.

392. Bleibt es bei der Gewerbesteuer in ihrer derzeitigen Form, werden selbst im Falle ihrer Anrechnung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer die Neutralitätseigenschaften der Dualen Einkommensteuer hinsichtlich der Grenzinvestition verletzt. Ferner ergeben sich rechtsformabhängige Belastungswirkungen bei der Besteuerung von Gewinnen, welche die günstig besteuerte Kapitalverzinsung übersteigen.

Man könnte diese Verzerrungen natürlich durch eine unbegrenzte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer vermeiden. Dies ist allerdings keine realistische Op-

tion, da den Gemeinden nicht die Möglichkeit eingeräumt werden darf, ihre Hebesätze ohne Höchstgrenze zu Lasten der Gemeinschaftssteuern zu erhöhen. Als begrenzte Lösung der Neutralitätsproblematik bietet es sich jedoch an, Gewerbesteuerüberhänge auf Folgejahre vorzutragen (§ 35 Absatz 4 EStG-E).

Tabelle 30

Steuerbelastungswirkungen bei unterschiedlichem Gewerbesteuerhebesatz

	Gewerbesteuerhebesatz							
	300 vH		400 vH		432 vH		500 vH	
	KapG	PersU	KapG	PersU	KapG	PersU	KapG	PersU
(1) Mehrertrag	100	100	100	100	100	100	100	100
(2) Gewerbesteuer	15	15	20	20	22	22	25	25
(3) Körperschaftsteuer								
(25 vH von (1) – min [(2); 21,60])	10	.	5	.	3	.	3	.
(4) Ausschüttung [(1) – (2) – (3)]	75	.	75	.	75	.	72	.
(5) Einkommensteuer								
(5a) 25 vH von (4)	18,75	.	18,75	.	18,75	.	17,90	.
(5b) 44,31 vH von (1) – min [(2); 21,60]	.	29,31	.	24,31	.	22,71	.	22,71
(6) Nettogewinn	56,25	55,69	56,25	55,69	56,25	55,69	53,70	52,29
(7) Steuerbelastung (vH)	43,75	44,31	43,75	44,31	43,75	44,31	46,30	47,71

393. Jenseits der Anrechnung der Gewerbesteuer könnte auch eine Absenkung des Körperschaftsteuersatzes erwogen werden, um die Diskriminierung der Eigenfinanzierung zu verringern. Da der Körperschaftsteuersatz jedoch bundeseinheitlich festgelegt werden muss, die Gewerbesteuer demgegenüber auch in Zukunft in Abhängigkeit der gemeindespezifischen Hebesätze variieren wird, lässt sich Finanzierungsneutralität nur für einen bestimmten Hebesatz erreichen. Im Vergleich zur hier vorgeschlagenen Anrechnung der Gewerbesteuer ist damit also nichts Entscheidendes gewonnen.

394. Ohne eine grundlegende Reform der Gewerbesteuer wird die Gewährleistung einer in Bezug auf die Rechtsform und die Finanzierung von Unternehmen neutralen Besteuerung nur ein theoretisches Leitbild bleiben. Dieser pessimistische Befund gilt nicht nur für die Duale Einkommensteuer, sondern auch für jedes andere Modell zur Reform der Unternehmensbesteuerung.

ANHANG A

Quantitative Steuerbelastungsanalysen

Seite

I. Zielsetzung und Aufbau der Analyse 151

II. Methodische Ansätze 152

1. Devereux-Griffith Modell 153
2. European Tax Analyzer 157

III. Kapitalkosten, tarifliche und effektive Steuersätze 161

1. Die Attraktivität Deutschlands für internationale Unternehmen 161
2. Investitionen deutscher Unternehmen 166
3. Internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen 171

IV. Effektive Steuerbelastungen mittelständisch strukturierter Unternehmen 173

1. Internationaler Steuerbelastungsvergleich 174
2. Konsequenzen einer Dualen Einkommensteuer für die Unternehmensbesteuerung in Deutschland 191

ANHANG A

Quantitative Steuerbelastungsanalysen

I. Zielsetzung und Aufbau der Analyse

1.* Die quantitative Analyse der Dualen Einkommensteuer zeigt detailliert deren ökonomische Wirkungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung und bringt einen Vergleich mit der gegenwärtigen Unternehmensbesteuerung (Rechtsstand des Jahres 2005).[1*)] Diese Analyse zeigt, inwieweit die ökonomischen Ziele der Dualen Einkommensteuer erreicht werden. Da die Duale Einkommensteuer auf eine Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands und gleichzeitig einen Abbau steuerlicher Verzerrungen für nationale investierende Unternehmen zielt, konzentriert sich die quantitative Analyse auf die Ermittlung effektiver Steuerbelastungen grenzüberschreitender Sachverhalte und die effektive Steuerbelastung unterschiedlich finanzierter nationaler Investitionen von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften.

2.* Die Investitionstätigkeit international mobiler Unternehmen wird von einer Vielzahl von Faktoren bestimmt, zu denen auch die Steuerbelastung der Investitionen gehört. Anhand internationaler Steuerbelastungsvergleiche wird deswegen zunächst untersucht, welche Folgen die Senkung des tariflichen Steuersatzes durch die Duale Einkommensteuer für die Attraktivität Deutschlands als Standort für Investitionen hat. Betrachtet werden die grenzüberschreitenden Investitionen eines internationalen Konzerns (Mutterkapitalgesellschaft mit ausländischer Tochterkapitalgesellschaft), der in verschiedenen Staaten investiert. Diese Analyse hat sowohl ausländische Investitionen in Deutschland (Inbound–Investitionen) als auch deutsche Investitionen im Ausland zum Gegenstand (Outbound–Investitionen). Zudem werden Finanzierungen innerhalb des Konzerns behandelt.

Durch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes kommt es ohne begleitende Maßnahmen zu Verzerrungen bei der Besteuerung der Unternehmen. Eine Duale Einkommensteuer will diese Verzerrungen weitestgehend vermeiden. Die quantitative Analyse untersucht deswegen auch die Folgen der Dualen Einkommensteuer für die Steuerbelastung von Investitionen der Personen- und Kapitalgesellschaften in Deutschland, die mit Eigen- oder mit Fremdkapital finanziert sind. Schließlich geht es um die Folgen, welche ein Übergang zur Dualen Einkommensteuer für die internationale Wettbewerbsfähigkeit in Deutschland ansässiger Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften hat.

3.* Die Berechnungen wurden am Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim, durchgeführt. Sie basieren auf dem Modell von Devereux und Griffith sowie auf dem vom ZEW entwickelten Modell des European Tax Analyzer. Die Analyse erfasst neben den Staaten, die in früheren Jahresgutachten des Sachverständigenrates (Deutschland, Frankreich, Vereinigtes Königreich, Irland, Italien, Niederlande, Schweden) untersucht wurden, fünf weitere europäische Länder (Finnland, Polen, Slowakei, Österreich, Ungarn) sowie die Vereinigten Staaten. Die Auswahl der neben Deutschland untersuchten zwölf Staaten orientiert sich an deren wirt-

[1*)] Für die steuerlichen Parameter siehe IBFD (2005), Elschner et al. (2005), Jacobs et al. (2005) sowie Europäische Kommission (2002).

schaftlicher Bedeutung, an der geographischen Nähe zu Deutschland und an spezifischen Besteuerungsmerkmalen dieser Staaten.

4.* Im Folgenden werden zunächst in Grundzügen die beiden oben erwähnten Modelle erläutert (Abschnitt II). Anschließend werden mittels des Modells von Devereux und Griffith effektive Steuerbelastungen internationaler Konzerne berechnet, die ein grenzüberschreitendes Investitionsprojekt tätigen. Hinzu kommen entsprechende Berechnungen für in Deutschland ansässige und investierende Unternehmen in der Rechtsform der Personen- und der Kapitalgesellschaft. Schließlich werden effektive Steuerbelastungen in verschiedenen Staaten ansässiger und dort eine Investition durchführender Unternehmen betrachtet (Abschnitt III). In einem dritten Schritt werden die effektiven Steuerbelastungen mittelständischer Unternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft oder der Kapitalgesellschaft, die in verschiedenen Staaten ansässig sind, betrachtet. Diese Berechnungen beruhen im Gegensatz zu den Berechnungen des Abschnitts III, die ein einzelnes Investitionsprojekt zum Gegenstand haben, auf der Gesamtheit der von einer Unternehmung getätigten Investitionen. Diese Berechnungen werden mit dem European Tax Analyzer durchgeführt (Abschnitt IV).

II. Methodische Ansätze

5.* Steuerbelastungsvergleiche werden unternommen, um den Einfluss steuerrechtlicher Regelungen auf Entscheidungen von Kapitalgebern oder Unternehmen zu analysieren. Der Vergleich von gesetzlichen Steuertarifen hat nur eine begrenzte Aussagekraft. Man kann einen Vergleich von Tarifbelastungen nur heranziehen, wenn die Vernachlässigung der zugehörigen Bemessungsgrundlagen in der betrachteten Entscheidungssituation sachlich geboten ist.

Zur Analyse der ökonomischen Wirkungen der Steuern auf die Investitionstätigkeit reichen reine Steuertarifvergleiche nicht aus. Hier kommen nur finanzwirtschaftlich fundierte Maßgrößen effektiver Steuerbelastungen in Frage. Derartige Maßgrößen beruhen auf den wirtschaftlichen Zielgrößen der Entscheidungsträger. Steuerzahlungen nehmen Einfluss auf diese Zielgrößen. Die effektive Steuerbelastung beruht somit auf der Berechnung der Veränderung der Zielgröße. Gängige Zielgrößen sind die Rendite, der Kapitalwert oder der Vermögensendwert.

6.* Das Modell von Devereux und Griffith (DG-Modell) beruht auf dem Kapitalwert der betrachteten Investition, während der European Tax Analyzer mit dem Vermögensendwert arbeitet. Beide Modelle erfassen die Bemessungsgrundlagen der Steuern, die Steuertarife und das jeweilige System der Körperschaftsteuer. Das DG-Modell ist weniger detailliert im Hinblick auf die Bemessungsgrundlagen der Steuern als der European Tax Analyzer und arbeitet im Gegensatz zum European Tax Analyzer mit der Annahme eines einheitlichen Marktzinssatzes. Das DG-Modell wird für die Berechnung der effektiven Steuerbelastung von Einzelinvestitionen herangezogen, die sich gerade zum Marktzins rentieren (Grenzinvestitionen). Zudem wird die effektive Steuerbelastung rentabler Einzelinvestitionen mit diesem Modell untersucht. Der European Tax Analyzer beruht im Gegensatz zum DG-Modell auf einem Modellunternehmen, bündelt also sämtliche Investitionen dieser Unternehmung. Das Modell ermittelt ausgehend von der Investitionstätigkeit der Unternehmung Bilanzen, Erfolgsrechnungen und Liquiditätsrechnungen; es ist deswegen in der Lage, sämtliche Steuern sehr detailliert abzubilden. Dieses Modell wird herangezogen, um die Wirkungen der

Besteuerung für die gesamte effektive Steuerbelastung der Unternehmen zu analysieren, die in verschiedenen Staaten ansässig sind.

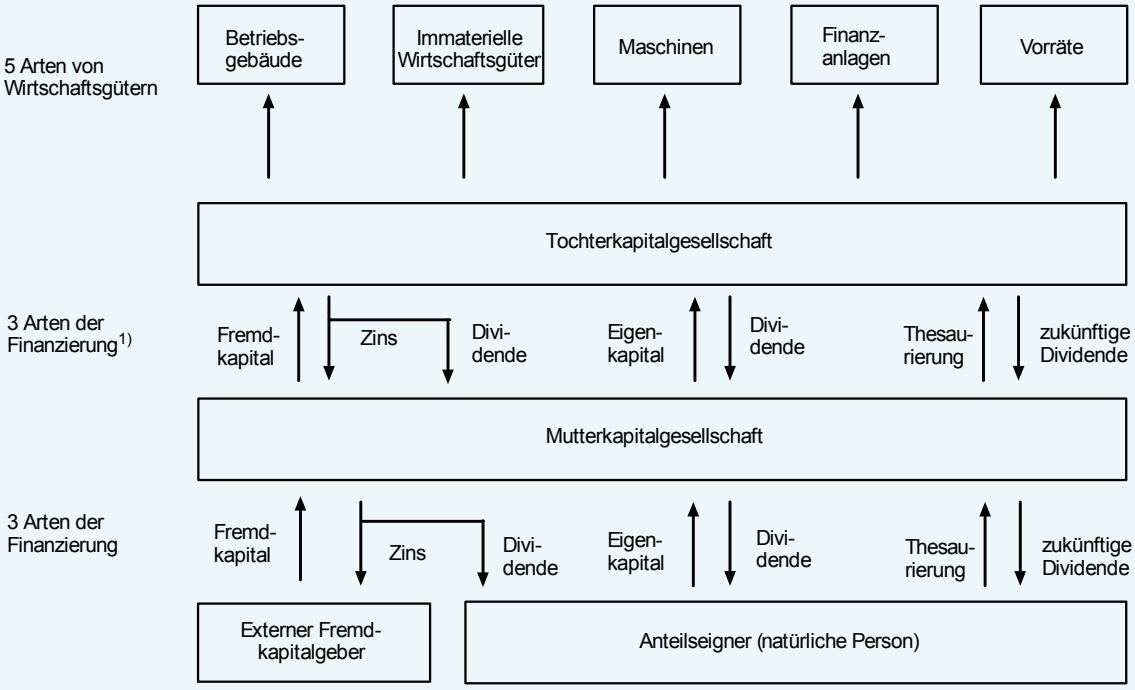
Beide hier verwendeten Modelle dienen der Abbildung von Entscheidungswirkungen der Unternehmensbesteuerung. Sie lassen Aussagen zur Standortattraktivität, zur Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen und zur Neutralität der Besteuerung im Hinblick auf die Art der Finanzierung und die Rechtsform zu.

1. Devereux-Griffith Modell

7.* Der Modellansatz von Devereux und Griffith[2*)] beruht auf der neoklassischen Investitionstheorie. Dieses Modell lag den Berechnungen effektiver Steuerbelastungen früherer Jahresgutachten des Sachverständigenrates zu Grunde.[3*)] Die hiesigen Modellannahmen sind mit den dort verwendeten grundsätzlich vergleichbar. Schaubild 1* gibt einen Überblick über die Modellstruktur.

Schaubild 1*

Struktur des Devereux und Griffith Modells



1) Zusätzlich wird teilweise die Finanzierung der Tochterkapitalgesellschaft mit externem Fremdkapital betrachtet.

Es wird ein zusätzliches Investitionsprojekt einer Kapitalgesellschaft in ein Bündel aus fünf gleich gewichteten Wirtschaftsgütern (Betriebsgebäude, immaterielles Wirtschaftsgut, Maschine, festverzinsliche Finanzanlage und Vorräte) angenommen. Als Finanzierungsquellen der Investition wer-

[2*)] Devereux und Griffith (1999).
[3*)] Zuletzt JG 2005/06 Ziffern 392 ff.

den im Basisfall zu jeweils einem Drittel einbehaltene Gewinne, neues Beteiligungskapital sowie Fremdkapital von Dritten berücksichtigt. Grundsätzlich ist es geboten, neben den Unternehmensteuern die Besteuerung der Anteilseigner bei der Berechnung der Steuerbelastung zu beachten. Die Steuerwirkungen werden unter der Annnahme eines im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgebers untersucht. Bei der Analyse grenzüberschreitender Investitionen internationaler Konzerne wird jedoch die Besteuerung der Anteilseigner nicht berücksichtigt. Zur Beurteilung der steuerlichen Attraktivität von Unternehmensstandorten ist eine Betrachtung der Ebene der Anteilseigner grundsätzlich nicht erforderlich.

8.* Schaubild 2* fasst die wichtigsten nicht-steuerlichen Modellannahmen zusammen. Die Berechnungen berücksichtigen neben den Steuersätzen aller Ertrag- und Substanzsteuern auch die relevanten Vorschriften zur Bestimmung der jeweiligen Bemessungsgrundlagen, wie zum Beispiel Abschreibungen oder Vorratsbewertung. Wenn die Besteuerung der Anteilseigner einbezogen ist, wird das jeweilige System der Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensbesteuerung berücksichtigt.

Schaubild 2*

Zusammenfassung der ökonomischen Modellannahmen

Parameter	Annahmen
Rechtsform	Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft
Wirtschaftsbereich	Verarbeitendes Gewerbe
Wirtschaftsgüter (Gewichtung)	Betriebsgebäude, immaterielle Wirtschaftsgüter, Maschinen, Finanzanlagen, Vorräte (gleich gewichtet zu je 20 vH)
Finanzierungsarten (Gewichtung)	Fremdkapital, Beteiligungskapital, einbehaltene Gewinne (gleich gewichtet zu je 33,33 vH)
Ökonomische Abschreibung	Geometrisch-degressiv Industriegebäude: 3,1 vH immaterielles Wirtschaftsgut: 15,35 vH Maschine: 17,5 vH
Realzins (τ)	4 %
Reale Vorsteuerrendite (ρ)	20 %
Inflationsrate (π)	1,92 vH
Nominalzins (i)	6 %

9.* Mit dem DG-Modell können die Kapitalkosten und die effektive Grenzsteuerbelastung (Effective Marginal Tax Rate, EMTR) sowie die effektive Durchschnittssteuerbelastung (Effective Average Tax Rate, EATR) eines Investitionsprojekts berechnet werden. Die Kapitalkosten und die EMTR sind zur Berechnung der Steuerbelastung marginaler Investitionsprojekte geeignet, die gerade noch eine Verzinsung in Höhe der alternativen Marktrendite aufweisen. Die EATR ist dagegen heranzuziehen, um die Steuerbelastung einer rentablen Investition abzubilden.

Als Kapitalkosten $\tilde{p}$ bezeichnet man die von den Kapitalgebern geforderte reale Mindestrendite der Investition vor Steuern. Wenn die Mindestrendite einer Investition dem realen Kapitalmarktzins gleicht, zeigt dies an, dass die Besteuerung die Investitionsentscheidung nicht verzerrt. Kapitalkosten unter dem Marktzins deuten darauf hin, dass die Besteuerung die Investitionen be-

günstigt, so dass diese über das Maß ausgedehnt werden, welches sie ohne Besteuerung hätten; Kapitalkosten über dem Marktzins zeigen folglich eine Investitionen benachteiligende Besteuerung an, die zur Folge hat, dass die Investitionstätigkeit eingeschränkt wird.

Ausgehend von den Kapitalkosten kann die Steuerbelastung einer marginalen Investition als EMTR gemessen werden. Die EMTR berechnet sich als Differenz zwischen Kapitalkosten $\tilde{p}$ und der realen Nachsteuerrendite s der Kapitalgeber, bezogen auf die Kapitalkosten:

$$EMTR = \frac{\tilde{p} - s}{\tilde{p}}. \tag{1}$$

Die EATR zeigt die Steuerbelastung einer rentablen Investition. Die EATR ist definiert als Differenz des Kapitalwerts vor Steuern R^* eines Investitionsprojektes und des Kapitalwerts nach Steuern R dieses Investitionsprojektes bezogen auf den Barwert $E = p/(1 + r)$ des Einkommensstroms, wobei p die exogen vorgegebene reale Projektrendite und r den realen Marktzinssatz darstellen:

$$EATR = \frac{R^* - R}{E}. \tag{2}$$

Exkurs: Berechnung der Kapitalwerte im DG-Modell

Der Vorsteuerkapitalwert der Investition R^* berechnet sich bei exogen gegebener realer Projektrendite p als

$$R^* = \frac{p - r}{1 + r}.$$

Der Kapitalwert nach Steuern R einer Investition, die mit einbehaltenen Gewinnen finanziert wird, beträgt

$$R = -\gamma * (1 - A) * (1 - z) + \frac{\gamma}{1 + \rho} * \left[(p + \delta) * (1 + \pi) * (1 - \tau) + (1 - \delta) * (1 + \pi) * (1 - A)\right] * (1 - z),$$

wobei τ den kombinierten Ertragsteuersatz auf Unternehmensebene bezeichnet, δ die jährliche Rate der wirtschaftlichen Abnutzung und A den Barwert der Steuerersparnis durch die steuerliche Abschreibung abbilden. Der Faktor γ bildet die Einkommensbesteuerung der Ausschüttung ab; ohne deren Berücksichtigung gilt $\gamma = 1$; bei Einbezug der Anteilseignerbesteuerung berechnet sich γ aus dem Einkommensteuersatz auf Dividendeneinkünfte m^d, einer Wertzuwachsbesteuerung z und einem Anrechnungsfaktor c. Der Faktor c bildet die Anrechnung von Unternehmensteuern auf die persönliche Einkommensteuer des Investors ab; unter dem Halbeinkünfteverfahren ist $c = 0$ zu setzen. Es gilt

$$\gamma = \frac{(1 - m^d)}{(1 - c) * (1 - z)}.$$

Der Diskontfaktor ρ bildet die Rendite i einer risikolosen Anlage des Investors am Kapitalmarkt ab, die mit dem Einkommensteuersatz m^i besteuert wird:

$$\rho = \frac{\left(1 - m^i\right) * i}{\left(1 - z\right)}.$$

Die Wertzuwachsbesteuerung z erfasst die Veräußerungsgewinnbesteuerung anhand der Annahme, dass in jeder Periode der Anteil λ der Beteiligung veräußert wird. Bezeichnet z_s den tariflichen Steuersatz für die Veräußerungsgewinne, so gilt:

$$z = \frac{z_s \lambda}{\lambda + i * \left(1 - m^i\right)}.$$

Bei Annahme anderer Finanzierungswege als der Selbstfinanzierung der Investition müssen die Auswirkungen auf den Kapitalwert nach Steuern R entsprechend zusätzlich berücksichtigt werden. Gleiches gilt bei grenzüberschreitenden Finanzierungen.[4*)]

Für jede Kombination aus Investitionen und Finanzierungen lassen sich Kapitalwerte und zugehörige Effektivbelastungen berechnen. Je nach Gewichtung der einzelnen Investitionen und Finanzierungen werden die separat berechneten Effektivbelastungen zu einer Gesamtbelastung zusammengefasst.

10.* Zwischen Kapitalkosten, EMTR und EATR besteht eine einfache Beziehung. Die EATR lässt sich in die EMTR überführen:

$$EATR = \frac{\tilde{p}}{p} * EMTR + \frac{p - \tilde{p}}{p} * \tau. \qquad (3)$$

Sind Vorsteuerrendite p und Kapitalkosten $\tilde{p}$ identisch, so gleichen sich EATR und EMTR. Die EATR weicht umso stärker von der EMTR ab, je größer p wird und je mehr Gewicht deswegen der tarifliche Steuersatz τ bekommt. Die Intuition hinter diesem Zusammenhang ist, dass der tarifliche Steuersatz umso bestimmender wird, je höher der steuerliche Gewinn ist. Wenn man zwei identische Projekte vergleicht, die aber unterschiedlich hohe Gewinne generieren, dann werden die zusätzlichen Gewinne des rentableren Projektes mit dem tariflichen Steuersatz gekürzt, ohne dass deswegen weitere Abschreibungen dagegen gerechnet werden. Die EMTR bringt im Vergleich zu den Kapitalkosten keine zusätzlichen Informationen; sie formt diese lediglich in eine Belastungskennziffer um. Deswegen werden nachfolgend nur die Kapitalkosten gezeigt.

Standortentscheidungen sind Entscheidungen über unteilbare Investitionsprojekte, die ökonomische Renten aufweisen (also zu positiven Kapitalwerten R führen). Deshalb ist für einen internationalen Vergleich der steuerlichen Standortattraktivität für Investitionen die Steuerbelastung einer

---

[4*)] Spengel (2003), 67 - 77, 134 - 138.

rentablen Investition und mithin die EATR das relevante Beurteilungskriterium.[5*)] Kapitalkosten (und die EMTR) sind dagegen zur Messung der Steuerwirkung bei Grenzinvestitionen (Kapitalwert $R = 0$) geeignet.

2. European Tax Analyzer

11.* Der **European Tax Analyzer** wurde am ZEW in Kooperation mit der Universität Mannheim entwickelt. Sein nichtsteuerliches Rahmenmodell lässt sich wie folgt beschreiben[6)]: Mit Hilfe eines computergestützten Unternehmensmodells wird die Entwicklung eines Unternehmens über einen Zeitraum von zehn Perioden simuliert. Das Unternehmen firmiert grundsätzlich in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft; für die Verhältnisse in Deutschland wird zusätzlich die Rechtsform der Personengesellschaft betrachtet. Ausgangsgrößen für die Steuerberechnungen bilden die Daten der Vermögens- und Kapitalausstattung sowie der Unternehmenspläne. Letztere enthalten variierbare Angaben über Produktion, Absatz, Beschaffung, Personalbestand, Personalkosten und betriebliche Altersversorgung sowie über das Investitions-, Desinvestitions-, Finanzierungs- und Ausschüttungsverhalten. Zusätzlich zur Unternehmensebene wird die Anteilseignerebene einbezogen. Auf ihr werden persönliche Verhältnisse, wie zum Beispiel der Familienstand, und die gesellschafts- und schuldrechtlichen Beziehungen zu der Gesellschaft (zum Beispiel Darlehens- und Geschäftsführerverträge sowie Beteiligungen) abgebildet. Vervollständigt werden die Modelldaten durch die Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher Daten, wie verschiedene Soll- und Habenzinssätze sowie Preissteigerungsraten. Finanziert wird das Unternehmen durch Eigen- und Fremdkapital. Bezüglich der Ergebnisverwendung ist vorgesehen, dass neben der Thesaurierung von Gewinnen Ausschüttungen beziehungsweise Entnahmen an die Anteilseigner vorgenommen, oder aber Investitionen im Sach- und Finanzanlagevermögen durchgeführt werden können.

12.* Zur Ermittlung der jährlich anfallenden **Steuerzahlungen** werden in den betrachteten zwölf Ländern hinsichtlich ihrer ökonomischen Ausgangsdaten identische Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner während des zehnperiodigen Berechnungszeitraums veranlagt. Das hierzu herangezogene Berechnungsverfahren entspricht der **kasuistischen Veranlagungssimulation**. Auf Unternehmens- und Anteilseignerebene werden dazu alle relevanten Steuerarten (in Deutschland sind dies nach derzeitigem Recht die Grundsteuer, Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag sowie beim Anteilseigner Einkommensteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer), die Vorschriften zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen, die bedeutsamsten bilanziellen und steuerlichen Wahlrechte sowie die Steuertarife berücksichtigt.

13.* Die **effektiven Steuerbelastungen** werden mittels der Vermögensendwertmethode quantifiziert. Die effektive Steuerbelastung wird in absoluter Höhe ausgewiesen und entspricht der Differenz zwischen dem Endvermögen vor und nach Steuern am Planungshorizont. Diese Kennzahl zeichnet sich dadurch aus, dass neben den liquiditätswirksamen periodischen Steuerzahlungen auch die damit verbundenen Zinswirkungen vollständig erfasst werden. Die Verwendung identischer ökonomischer Daten ist analog zum Modell von Devereux und Griffith Voraussetzung dafür,

---

[5*)] Siehe Devereux und Griffith (1998) sowie Büttner und Ruf (2004) zur empirischen Evidenz.
[6*)] Jacobs und Spengel (1996).

dass aussagefähige Vergleiche hinsichtlich effektiver Steuerbelastungen auch zwischen verschiedenen Ländern und Rechtsformen durchgeführt werden können.

Sofern das Unternehmen als Kapitalgesellschaft firmiert, werden die Steuerzahlungen und Steuerbelastungen getrennt für die Ebene des Unternehmens und für die Gesamtebene unter Einbezug der Ebene der Anteilseigner beziehungsweise Gesellschafter durchgeführt. Firmiert das Unternehmen in Deutschland dagegen als Personengesellschaft, kann aufgrund des Transparenzprinzips (Mitunternehmerkonzept) ausschließlich auf die Gesamtebene abgestellt werden. Aus Gründen der Vergleichbarkeit beziehen sich die Belastungsanalysen in Deutschland für die Rechtsform der Kapitalgesellschaft deshalb generell auf die unter Einbezug der Anteilseignerebene ermittelten Gesamtsteuerbelastungen.

Im Endvermögensvergleich werden am Planungshorizont neben den zahlungswirksamen Steuerwirkungen zusätzlich Steuerbelastungen und -entlastungen infolge stiller Reserven beziehungsweise Lasten in den bilanzierten Vermögensgegenständen und Schulden berücksichtigt. Die stillen Reserven beziehungsweise Lasten am Planungshorizont entsprechen im Modell den Differenzen zwischen den Wiederbeschaffungszeitwerten der Vermögensgegenstände beziehungsweise den Wegbeschaffungskosten der Verbindlichkeiten und den bilanziellen Buchwerten. Diese werden am Planungshorizont dem steuerlichen Gewinn undiskontiert zugeschlagen.[7*)] Aufgrund dessen werden hinsichtlich der Wirkungen der steuerlichen Gewinnermittlung auf die effektive Steuerbelastung ausschließlich Zins- und Liquiditätseffekte innerhalb des zehnperiodigen Berechnungszeitraums berücksichtigt. Bestehen am Planungshorizont steuerliche Verlustvorträge, wird davon in Abhängigkeit zeitlicher Restriktionen beim Verlustvortrag folgender Abschlag vorgenommen: Ist der Verlustvortrag zeitlich unbeschränkt möglich, beträgt der Abschlag die Hälfte, andernfalls drei Viertel. Im Falle der Kapitalgesellschaften wird über die Auskehrung sämtlicher einbehaltener Gewinne am Planungshorizont an die Anteilseigner zudem gewährleistet, dass die ermittelten Effektivbelastungen für die Gesamtebene die Konsequenzen unterschiedlicher Gewinnverwendungsstrategien vollständig berücksichtigen.

14.* Mit Hilfe des European Tax Analyzer sollen in erster Linie die Konsequenzen der Einführung einer Dualen Einkommensteuer für Steuerbelastungen **mittelständischer Unternehmen** quantifiziert und analysiert werden. Die hierbei typischen Vermögens- und Kapitalstrukturen wurden anhand empirischer Untersuchungen der Deutschen Bundesbank modelliert.[8)] Als Modellunternehmen wird im Ausgangsfall ein mittelgroßes Unternehmen mit repräsentativen Bilanz- und Erfolgsrelationen für das Verarbeitende Gewerbe in Deutschland herangezogen. Schaubild 3* und die erste Zeile von Tabelle 1 zeigen die bedeutsamsten Kennzahlen dieses Unternehmens, die sich in der Mitte des Berechnungszeitraums (Periode 6 von 10) ergeben. Die Werte für die Bilanzsumme und die Umsatzerlöse verdeutlichen, dass es sich bei dem Modellunternehmen um ein mittelgroßes Unternehmen handelt. Nach der Klassifizierung der Deutschen Bundesbank fallen hierunter Unternehmen mit Umsatzerlösen zwischen 2,5 und 50 Mio Euro. Die Daten wurden im Jahr 2000

[7*)] Siehe Gutekunst (2005) zur Vorgehensweise bei der Bestimmung des Endvermögens und der Effektivbelastung. Im Gegensatz zu Gutekunst (2005) werden die stillen Reserven und Lasten allerdings nicht diskontiert.

[8*)] Deutsche Bundesbank (2003), 12 - 168.

erhoben und stellen Durchschnittswerte von insgesamt 6 327 Unternehmen dieser Größenklasse dar. Insgesamt ermittelt die Deutsche Bundesbank differenziert nach Umsatzerlösen entsprechende Kennzahlen für drei Größenklassen. Die hier nicht näher betrachteten kleinen und großen Unternehmen weisen Umsatzerlöse von unter 2,5 Mio Euro (kleine Unternehmen) beziehungsweise mehr als 50 Mio Euro (große Unternehmen) auf.[9*)]

Schaubild 3*

Steuerbilanz des Modellunternehmens (Stand: Periode 6 von 10)

Aktivseite	Euro	Passivseite	Euro
A. Anlagevermögen		**A. Eigenkapital**	
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		I. Stammkapital	350 000
1. Patente	8 486	II. Gewinnrücklagen/Verlustvortrag	741 610
2. Lizenzen	8 486	IV. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag	208 643
II. Sachanlagen			
1. Unbebaute Grundstücke	309 000	**B. Rückstellungen**	
2. Bebaute Grundstücke	616 126	1. Rückstellungen für Pensionen	398 206
3. Maschinen	697 857	2. Sonstige Rückstellungen	0
4. Betriebs- und Geschäftsausstattung	39 675		
III. Finanzanlagen		**C. Verbindlichkeiten**	
1. Beteiligungen	40 000	1. Verbindlichkeiten gegenüber Dritten	550 000
2. Langfristige Forderungen	30 000	2. Verbindlichkeiten gegenüber Anteilseignern	720 000
		3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	836 445
B. Umlaufvermögen		4. Kurzfristige Verbindlichkeiten	2 160 000
I. Vorräte			
1. Fertigerzeugnisse	1 529 533		
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände			
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1 453 156		
2. Kurzfristige Forderungen	0		
III. Wertpapiere	398 222		
IV. Kasse, Guthaben	834 363		
Summe	**5 964 904**	**Summe**	**5 964 904**

Zur Gewinnung möglichst aussagekräftiger Ergebnisse wird neben dem im Ausgangsfall untersuchten Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes auch ein breites Spektrum anderer Unternehmen aus unterschiedlichen Wirtschaftsbereichen betrachtet. Tabelle 1* zeigt auch die Kennzahlen dieser Unternehmen.

15.* Bei der Modellierung der **Gesellschafter** beziehungsweise **Anteilseigner** wird von zwei natürlichen Personen ausgegangen, die an dem betrachteten Unternehmen zu jeweils 50 vH beteiligt sind. Die Gesellschafter sind verheiratet und im gleichen Land wie das Unternehmen ansässig. Die persönlichen Verhältnisse der Gesellschafter spielen vor allem bei der Einkommensteuer eine Rolle (Freibeträge, Tarif); beispielsweise kommt in Deutschland der Splittingtarif zur Anwendung. Die Einkünfte der Gesellschafter setzen sich wie folgt zusammen: Während des Planungszeitraums von zehn Jahren erfolgt eine jährliche Gewinnausschüttung in Höhe von 75 000 Euro, die jedem Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote zur Hälfte zufließt. Daneben bestehen mit dem Unternehmen im Ausgangsfall Darlehensverträge von jeweils 360 000 Euro. Die Vertragsmodalitäten sehen eine feste Verzinsung in Höhe von 6 % vor. Im Ausgangsfall erhält jeder Gesellschafter somit jährlich neben der fixen Gewinnausschüttung in Höhe von 37 500 Euro Zinsen in Höhe von 21 600 Euro. Daneben fließen den Gesellschaftern am Planungshorizont nach Maß-

9*) Deutsche Bundesbank (2003), 4.

gabe der individuellen Beteiligungsquote Dividenden zu, die aus der Ausschüttung der offenen Rücklagen nach Abzug (Hinzurechnung) der auf den stillen Reserven (Lasten) lastenden Ertragsteuerzahlungen der Gesellschaft resultieren.

Tabelle 1*

Erfolgs- und Bilanzkennzahlen von Unternehmen aus verschiedenen Wirtschaftsbereichen: Stand Periode 6[1)]

Wirtschaftsbereiche	Bilanzsumme	Anlageintensität[2)]	Umsatzrentabilität[3)]	Eigenkapitalrentabilität[4)]	Eigenkapitalquote[5)]	Vorratsintensität[6)]	Personalintensität[7)]	Jahresüberschuss
	Euro	vH						Euro
Verarbeitendes Gewerbe (Modellunternehmen)	5 964 904	27,87	2,58	19,11	19,56	25,64	29,57	208 643
Ernährungsgewerbe	5 479 291	31,42	1,77	16,45	19,04	18,54	15,94	159 361
Chemische Industrie	6 788 337	31,89	2,85	16,14	27,93	21,44	22,88	280 188
Metallerzeugung	6 017 788	28,97	2,74	22,66	21,27	24,60	25,55	258 303
Maschinenbau	6 215 372	18,62	2,57	17,58	21,51	31,57	32,77	213 066
Elektrotechnik	6 333 381	17,36	2,58	15,26	26,92	29,15	27,54	238 763
Straßenfahrzeugbau	5 576 929	25,76	2,18	21,60	17,86	23,63	27,12	193 564
Baugewerbe	5 770 220	17,59	1,58	18,97	10,01	41,16	29,58	99 191
Handel	2 967 583	19,64	1,13	16,91	16,34	35,37	11,71	76 085
Verkehr	8 821 621	53,63	- 7,50	- 19,25	30,32	1,78	42,87	- 514 753
Dienstleistungen	22 315 653	13,50	8,41	8,20	31,19	6,47	36,04	550 358

1) Mitte des Berechnungszeitraums. - 2) Anteil des Anlagevermögens am Gesamtvermögen. - 3) Jahresüberschuß vor Steuern im Verhältnis zu den Umsatzerlösen beziehungsweise den gesamten betrieblichen Erträgen. - 4) Jahresüberschuß vor Steuern im Verhältnis zum Eigenkapital. - 5) Anteil des Eigenkapitals am Gesamtkapital. - 6) Vorräte in Relation zur Bilanzsumme. - 7) Personalaufwand in Relation zur Bilanzsumme.

Quelle für Grundzahlen: Deutsche Bundesbank

16.* Im Vergleich zum Modell von Devereux und Griffith zeichnet sich der European Tax Analyzer durch eine unterschiedliche methodische Herangehensweise bei der Ermittlung effektiver Steuerbelastungen aus.[10*)] Außerdem bestehen folgende Besonderheiten[11*)]:

- Es werden unterschiedliche Soll- und Habenzinssätze einbezogen, weshalb die Zins- und Liquiditätseffekte der Besteuerung zum Tragen kommen.
- In die Berechnungen werden neben den kapital- und vermögensabhängigen Steuerarten auch Steuern einbezogen, die auf andere Produktionsfaktoren wie beispielsweise die Lohnsumme erhoben werden. Dies betrifft vor allem die Verhältnisse in Frankreich (Arbeitgebersteuern) und Österreich (Kommunalsteuer).
- Mit Blick auf die Vermögens- und Kapitalausstattung des Modellunternehmens (Schaubild 3*) wird deutlich, dass die Bemessungsgrundlagen der einzelnen Steuerarten umfassender und detailgetreuer abgebildet werden können. Dies betrifft etwa die Berechnung der Abschreibungen, die Bewertung des Vorratsvermögens (Herstellungskostenermittlung sowie Verbrauchsfolgeverfahren) oder die Abbildung unterschiedlicher Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung.

10*) Schreiber et al. (2002) sowie Spengel und Lammersen (2001).
11*) Jacobs und Spengel (2002).

- Die detaillierte Modellierung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen erlaubt neben der Abbildung der steuerlichen Verlustausgleichsvorschriften schließlich eine Berücksichtigung progressiver Tarife und Freibeträge, weshalb insbesondere die im Bereich der Einkommensteuer ermittelten Belastungen die individuellen Umstände treffender wiedergeben.

Aufgrund des unterschiedlichen Detaillierungsgrads bei der Abbildung der steuerlichen Rahmenbedingungen kann sich die Rangfolge der Länder hinsichtlich der ermittelten Effektivbelastungen je nach Modell im Einzelfall voneinander unterscheiden.

III. Kapitalkosten, tarifliche und effektive Steuersätze

1. Die Attraktivität Deutschlands für internationale Unternehmen

17.* International investierende Unternehmen haben die Möglichkeit, die Steuerbelastung durch die Verlagerung von realer Geschäftstätigkeit und von Buchgewinnen zu beeinflussen. Grenzüberschreitend tätige Unternehmen können im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen den Ort des Gewinnausweises beeinflussen. Ansatzpunkte der Beeinflussung des Orts des Gewinnausweises sind Verrechnungspreise für konzerninterne Warenlieferungen und Dienstleistungen sowie Finanzierungsentscheidungen. Ein internationales Gefälle der tariflichen Steuerbelastung übt einen Anreiz zur Verlagerung von Gewinnen innerhalb eines multinationalen Unternehmens aus. Tabelle 2* zeigt, dass Deutschland derzeit nach den Vereinigten Staaten den höchsten Gewinnsteuersatz einer Kapitalgesellschaft der betrachteten Staaten aufweist und damit im Wettbewerb um steuerliche Bemessungsgrundlagen eine sehr ungünstige Position einnimmt. Der vergleichsweise niedrige Steuersatz der Dualen Einkommensteuer verringert demgegenüber die Anreize zur Verlagerung von

Tabelle 2*

Tarifliche Gewinnsteuersätze einer Kapitalgesellschaft

Sitz der Kapitalgesellschaft	Körperschafts-steuersatz	Zuschlags-satz	Lokaler Gewinn-steuersatz	Tarifbelastung	
	vH			vH	Rang
Deutschland					
Rechtsstand 2005	25,00	5,50	17,63 [c)]	39,35	13
Duale Einkommensteuer (DIT)	25,00	-	-	25,00	6
Finnland	26,00	-	-	26,00	7
Frankreich	33,33	4,80 [b)]	-	34,93	11
Irland	12,50 [a)]	-	-	12,50	**1**
Italien	33,00	-	4,25 [d)]	37,25	12
Niederlande	31,50	-	-	31,50	10
Österreich	25,00	-	-	25,00	6
Polen	19,00	-	-	19,00	4
Schweden	28,00	-	-	28,00 [g)]	8
Slowakei	19,00	-	-	19,00	4
Ungarn	16,00	-	2,25 [e)]	17,71	2
Vereinigtes Königreich	30,00	-	-	30,00	9
Vereinigte Staaten	35,00	-	8,84 [c) f)]	40,75	**14**

a) Steuersatz auf Zinsen 25 vH. - b) Nichtabzugsfähige Zuschläge. - c) Als Betriebsausgabe abzugsfähige Steuer. - d) Nicht als Betriebsausgabe abzugsfähige lokale Steuer. - e) Lokale Gewerbesteuer, die keine Abschreibungen und Zinsabzüge zulässt. - f) Bundesstaat Kalifornien. - g) Berücksichtigung einer zeitlich befristeten steuerfreien Gewinnrücklage, die aber ab dem Jahr 2005 steuerpflichtig aufgezinst wird.

Gewinnen in andere Staaten; umgekehrt würde Deutschland vermutlich mit diesem Steuersatz Gewinne aus höher besteuernden Staaten anziehen. Zwar nimmt Deutschland auch bei einem Steuersatz von 25 vH nur eine mittlere Position ein, jedoch verringert sich der Abstand zu Staaten mit geringeren tariflichen Steuersätzen erheblich.

18.* Für die Verlagerung von Investitionen kommt es neben einer Reihe nicht-steuerlicher Faktoren (wie Löhne und Nähe zu den Kunden) auf ein Gefälle der EATR an. Betrachtet wird zunächst die Investition einer Kapitalgesellschaft, die in einem der betrachteten Staaten ansässig ist (Tabelle 3*). Die Besteuerung der Kapitalgeber wird vernachlässigt, denn die steuerliche Situation des marginalen Kapitalgebers ist bei börsennotierten Konzernen mit internationalen Kapitalgebern weithin unbekannt und für die Analyse der steuerlichen Standortattraktivität in der Regel irrelevant.[12*)]

Tabelle 3*

Durchschnittliche Steuerbelastung (EATR) der Investition einer Kapitalgesellschaft[1)]

Sitz der Tochterkapitalgesellschaft	Rechtsstand 2005		Duale Einkommensteuer (DIT)	
	vH	Rang	vH	Rang
Deutschland	36,8	12	23,1	5
Finnland	25,1	6	25,1	7
Frankreich	35,7	11	35,7	12
Irland	15,0	**1**	15,0	**1**
Italien	32,9	10	32,9	11
Niederlande	29,2	8	29,2	9
Österreich	23,6	5	23,6	6
Polen	17,4	3	17,4	3
Schweden	25,4	7	25,4	8
Slowakei	17,2	2	17,2	2
Ungarn	18,1	4	18,1	4
Vereinigtes Königreich	29,5	9	29,5	10
Vereinigte Staaten	40,0	**13**	40,0	**13**

1) Gleiche Gewichte für alle Finanzierungswege.

19.* Die relevante Entscheidungsebene für die Wahl eines Investitionsstandorts ist oftmals die Ebene einer Mutterkapitalgesellschaft, die in unterschiedlichen Staaten Tochterkapitalgesellschaften besitzt. Es wird daher in Tabelle 4* die Investition einer in Deutschland ansässigen Mutterkapitalgesellschaft mittels einer Tochterkapitalgesellschaft betrachtet. Die Tochtergesellschaft ist entweder in Deutschland oder in einem anderen Staat ansässig. Die Finanzierung dieser Tochterkapitalgesellschaft durch die Muttergesellschaft erfolgt zu je einem Drittel aus einbehaltenen Gewinnen, neuem Eigenkapital und Gesellschafterdarlehen. Zudem werden eine steuereffiziente konzerninterne Finanzierung und die Finanzierung durch externes Fremdkapital untersucht, welches von der Tochterkapitalgesellschaft aufgenommen wird. Im Falle der Tochterkapitalgesellschaft in Deutschland ist das Vorliegen einer Organschaft unterstellt.

Tabelle 4* weist die EATR der Investitionen in alternativen Sitzstaaten der Tochterkapitalgesellschaft aus. Die EATR wird im Wesentlichen von den Steuern der Tochterkapitalgesellschaft bestimmt. Hinzu kommt bei ausländischen Tochterkapitalgesellschaften die Belastung aus der Be-

12*) Europäische Kommission (2002), 142 f., sowie Spengel (2003), 81 ff.

steuerung von 5 vH der Ausschüttungen der Tochtergesellschaft (§ 8b Absatz 5 KStG). Zinszahlungen sind in Deutschland unter geltendem Recht mit Gewerbesteuer belastet, da Zinsaufwendungen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG nur zur Hälfte von der Bemessungsgrundlage der deutschen Gewerbesteuer abzugsfähig sind. Diese Belastung entfällt annahmegemäß unter der Dualen Einkommensteuer.

Tabelle 4*

Durchschnittliche Steuerbelastung (EATR) der Investition einer Tochterkapitalgesellschaft bei Refinanzierung der deutschen Mutterkapitalgesellschaft mit einbehaltenen Gewinnen, Einlagen und Fremdkapital[1)]

Sitz der Tochterkapitalgesellschaft	Rechtsstand 2005		Duale Einkommensteuer (DIT)	
	vH	Rang	vH	Rang
Deutschland	36,8	11	23,1	5
Finnland	27,1	6	26,0	7
Frankreich	37,4	12	36,4	12
Irland	17,1	**1**	15,9	**1**
Italien	34,7	10	33,6	11
Niederlande	31,0	8	30,0	9
Österreich	25,5	5	24,4	6
Polen	19,5	3	18,3	3
Schweden	27,3	7	26,3	8
Slowakei	19,2	2	18,1	2
Ungarn	20,2	4	19,0	4
Vereinigtes Königreich	31,4	9	30,3	10
Vereinigte Staaten	44,1	**13**	43,1	**13**

1) Gleiche Gewichte für alle Finanzierungswege.

Die Angaben in Tabelle 4* zeigen, dass sich die Position Deutschlands im Standortwettbewerb durch die Senkung der tariflichen Steuerbelastung in Folge der Einführung der Dualen Einkommensteuer deutlich verbessern würde. Deutschland weist dann aus Sicht einer deutschen Mutterkapitalgesellschaft eine in Europa konkurrenzfähige effektive Steuerbelastung auf: Während Deutschland unter dem geltendem Recht den 11. Rang im Vergleich der Standorte einnimmt, würde sich Deutschland unter der Dualen Einkommensteuer auf den 5. Rang verbessern. Günstigere steuerliche Bedingungen würden deutsche Unternehmen nur noch in Irland, der Slowakei, in Polen und in Ungarn vorfinden, wobei sich allerdings das Gefälle der effektiven Steuerbelastung deutlich verringert.

20.* Die Duale Einkommensteuer verändert auch die steuerliche Attraktivität Deutschlands für ausländische Mutterkapitalgesellschaften. Tabelle 5* zeigt für Mutterkapitalgesellschaften, die in ausgewählten Staaten der Europäischen Union sowie in den Vereinigten Staaten ansässig sind, die Steuerbelastung, wenn Tochtergesellschaften in den untersuchten Staaten ein Investitionsprojekt durchführen.

Unter dem geltenden Recht ist die steuerliche Attraktivität Deutschlands aus Sicht ausländischer Investoren gering. Der Übergang zur Dualen Einkommensteuer reduziert die effektive Steuerbelastung in Deutschland erzielter Gewinne und verbessert daher die Position Deutschlands im Wettbewerb um international mobiles Unternehmenskapital.

Tabelle 5*

Durchschnittliche Steuerbelastung (EATR) der Investition der Tochterkapitalgesellschaft einer in je einem Land ansässigen Mutterkapitalgesellschaft[1)]

Sitz der Tochterkapitalgesellschaft	Sitz der Mutterkapitalgesellschaft											
	Frankreich		Österreich		Polen		Ungarn		Vereinigtes Königreich		Vereinigte Staaten	
	vH	Rang	vH	Rang	vH	Rang	vH	Rang	vH	Rang	vH	Rang
Deutschland												
Rechtsstand 2005	37,7	13	36,8	13	36,8	13	37,0	13	36,8	13	39,4	12
Duale Einkommensteuer (DIT)	24,3	5	23,1	5	23,1	5	23,3	5	27,6	3	37,1	4
Finnland	26,3	7	25,1	7	25,1	7	25,3	7	28,6	7	38,0	9
Frankreich	35,7	12	35,7	12	35,7	12	35,9	12	35,7	12	40,5	**14**
Irland	16,3	**1**	15,0	**1**	19,6	4	15,2	**1**	28,2	6	37,7	8
Italien	33,9	11	32,9	11	32,9	11	33,1	11	32,9	11	36,8	2
Niederlande	30,3	9	29,2	9	29,2	9	29,4	9	29,2	9	37,4	6
Österreich	24,8	6	23,6	6	23,6	6	23,8	6	28,0	5	37,5	7
Polen	18,7	3	17,4	3	17,4	2	17,6	3	27,3	2	36,9	3
Schweden	26,6	8	25,4	8	25,4	8	25,6	8	27,8	4	37,3	5
Slowakei	18,5	2	17,2	2	17,2	**1**	17,4	2	27,0	**1**	36,7	**1**
Ungarn	19,4	4	18,1	4	19,4	3	18,1	4	29,0	8	38,3	10
Vereinigtes Königreich	30,6	10	29,5	10	29,5	10	29,7	10	29,5	10	38,8	11
Vereinigte Staaten	43,4	**14**	42,5	**14**	42,5	**14**	42,7	**14**	40,0	**14**	40,0	13

1) Gleiche Gewichte für alle Finanzierungswege.

Bisher wurde die Finanzierung als gegeben unterstellt und damit die Nutzung des internationalen Steuerbelastungsgefälles durch die Gestaltung der Finanzierung weitgehend ausgeblendet. Unter dem geltenden Recht ist es meist eine steuereffiziente Finanzierungsstrategie, die deutsche Mutterkapitalgesellschaft mit externem Fremdkapital zu versorgen und die Investitionen der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft aus einer Gewinnrücklage der Tochterkapitalgesellschaft zu finanzieren. Denn Zinszahlungen mindern in Deutschland hohe Steuern, und gleichzeitig unterliegen die Gewinne der Auslandinvestition einem niedrigeren ausländischen Steuersatz; bei Ausschüttung an die deutsche Mutterkapitalgesellschaft sind sie zu 95 vH (§ 8b Absatz 5 KStG) von der deutschen Besteuerung freigestellt.

21.* Tabelle 6* zeigt die EATR der Investition bei Kombination von Fremdfinanzierung der Muttergesellschaft und Eigenfinanzierung der Tochtergesellschaft. Der Vergleich mit den betreffenden Angaben in Tabelle 4* verdeutlicht, dass die EATR sämtlich fallen. Die Duale Einkommensteuer senkt die effektive Steuerbelastung in Deutschland und erhöht die effektive Steuerbelastung von Investitionsprojekten im Ausland, da der inländische Zinsabzug geringere Steuerersparnisse nach sich zieht. Insgesamt wird der Anreiz zum Einsatz von Fremdkapital bei der Finanzierung von Investitionen im Ausland geringer.

22.* Der Anreiz zur Fremdfinanzierung ist in einem Staat umso stärker, je höher die mögliche Steuerersparnis durch die Berücksichtigung des Zinsaufwands ausfällt. Unterstellt man in allen Staaten gleiche Kosten der Fremdfinanzierung, so kommt es zur Fremdfinanzierung in Deutschland nur, wenn die Steuerersparnis aus der externen Fremdfinanzierung in Deutschland höher ist als im Ausland. Andernfalls sind die Verlagerung der externen Fremdfinanzierung auf die ausländische Tochter und der steuerliche Gewinnausweis bei der deutschen Muttergesellschaft günstiger.

Tabelle 6*

Durchschnittliche Steuerbelastung (EATR) einer mit Eigenkapital finanzierten Investition der Tochterkapitalgesellschaft bei Refinanzierung der deutschen Mutterkapitalgesellschaft mit Fremdkapital

Sitz der Tochterkapitalgesellschaft	Rechtsstand 2005		Duale Einkommensteuer (DIT)	
	vH	Rang	vH	Rang
Deutschland	30,3	12	18,2	5
Finnland	19,0	6	21,0	7
Frankreich	30,2	11	32,2	12
Irland	8,0	**1**	9,9	**1**
Italien	27,3	10	29,3	11
Niederlande	23,6	8	25,5	9
Österreich	17,4	5	19,4	6
Polen	10,8	3	12,7	3
Schweden	19,5	7	21,4	8
Slowakei	10,6	2	12,4	2
Ungarn	11,2	4	13,1	4
Vereinigtes Königreich	23,7	9	25,7	10
Vereinigte Staaten	36,9	**13**	38,9	**13**

Tabelle 7* zeigt die effektive Steuerbelastung der Investition bei externer Fremdfinanzierung der Tochterkapitalgesellschaft.

Tabelle 7*

Durchschnittliche Steuerbelastung (EATR) der Investition einer Tochterkapitalgesellschaft bei externer Fremdfinanzierung der Tochterkapitalgesellschaft

Sitz der Tochterkapitalgesellschaft	Rechtsstand 2005		Duale Einkommensteuer (DIT)	
	vH	Rang	vH	Rang
Deutschland	30,3	12	18,2	5
Finnland	21,2	6	**20,8**	7
Frankreich	**29,8**	11	**29,4**	12
Irland	13,4	**1**	12,9	**1**
Italien	27,5	10	**27,1**	11
Niederlande	24,1	8	**23,7**	9
Österreich	19,9	5	19,4	6
Polen	15,0	3	14,5	3
Schweden	21,3	7	**20,8**	8
Slowakei	14,8	2	14,3	2
Ungarn	16,3	4	15,8	4
Vereinigtes Königreich	24,7	9	**24,3**	10
Vereinigte Staaten	**35,4**	**13**	**35,0**	**13**

Die fett gedruckten Werte der EATR stellen eine niedrigere Steuerbelastung aus einer externen Fremdfinanzierung der ausländischen Tochtergesellschaft gegenüber der externen Fremdfinanzierung über die deutsche Muttergesellschaft (Tabelle 6*) dar. Unter dem geltenden Recht gibt es lediglich bei einer Investition in Frankreich oder in den Vereinigten Staaten einen steuerlichen Anreiz, die Tochtergesellschaft mit externem Fremdkapital zu finanzieren. In den übrigen Fällen ist die Fremdkapitalaufnahme in Deutschland und damit die Senkung des inländischen Gewinnausweises der Muttergesellschaft überlegen. Die Duale Einkommensteuer senkt den deutschen tariflichen Steuersatz und verringert den Anreiz zur Fremdkapitalaufnahme durch die deutsche Mutter-

gesellschaft, weil das Steuersatzgefälle zum Ausland geringer wird. Zwar begünstigt die hier unterstellte Abschaffung der gewerbesteuerlichen Belastung der Zinsen die Fremdfinanzierung in Deutschland, dennoch ist bei einem deutschen Unternehmensteuersatz von 25 vH die direkte externe Fremdfinanzierung der ausländischen Tochtergesellschaft im Vergleich zum geltenden Rechtsstand zusätzlich in Finnland, dem Vereinigten Königreich, Italien, den Niederlanden und Schweden vorteilhaft. Die Verlagerung des Zinsabzugs in das Ausland lässt den Gewinn der Muttergesellschaft steigen und erhöht deswegen für sich genommen das Steueraufkommen in Deutschland.

Wenn ausländische Mutterkapitalgesellschaften über die steuerlich günstige Finanzierung ihrer deutschen Tochterkapitalgesellschaft entscheiden, zeigt sich ebenfalls, dass die Duale Einkommensteuer den Anreiz erhöht, die deutsche Tochtergesellschaft mit Eigenkapital zu finanzieren.

23.* In Tabelle 8* sind die EATR der Investition der deutschen Tochterkapitalgesellschaft für unterschiedliche Finanzierungen durch die ausländische Mutterkapitalgesellschaft angegeben. Die fett gedruckten Zahlen zeigen die jeweils niedrigste EATR und damit die steuerlich günstigste Finanzierungsform. Unter dem geltenden Recht besteht für Mutterkapitalgesellschaften in fünf von den betrachteten sieben Staaten ein Anreiz, die deutsche Tochterkapitalgesellschaft mit Gesellschafterdarlehen zu finanzieren. Dadurch sinken die in Deutschland zu versteuernden Gewinne, und das deutsche Gewinnsteueraufkommen verringert sich. Die Absenkung des tariflichen Gewinnsteuersatzes in Deutschland durch die Duale Einkommensteuer verringert den steuerlichen Anreiz, Gewinne mittels Gesellschafterfremdfinanzierung der deutschen Besteuerung zu entziehen; nur bei zwei der sieben betrachteten Mutterkapitalgesellschaften dominiert die konzerninterne Fremdfinanzierung der deutschen Tochterkapitalgesellschaft die Eigenfinanzierung.

Tabelle 8*

Durchschnittliche Steuerbelastung (EATR) bei Investitionen ausländischer Kapitalgesellschaften in Deutschland bei unterschiedlicher grenzüberschreitender Finanzierung[1)]

vH

Finanzierung der Tochterkapitalgesellschaft in Deutschland	Sitz der Mutterkapitalgesellschaft						
	Frankreich	Niederlande	Österreich	Polen	Ungarn	Vereinigtes Königreich	Vereinigte Staaten
	Rechtsstand 2005						
Selbstfinanzierung	**37,3**	36,9	37,6	38,1	38,5	37,1	**38,0**
Beteiligungsfinanzierung	37,8	36,9	37,6	38,1	38,5	37,1	39,5
Fremdfinanzierung	38,1	**36,5**	**35,2**	**34,1**	**34,0**	**36,2**	40,8
	Duale Einkommensteuer (DIT)						
Selbstfinanzierung	**23,1**	**22,5**	**23,1**	23,7	24,0	**26,2**	**33,0**
Beteiligungsfinanzierung	23,6	**22,5**	**23,1**	23,7	24,0	28,2	39,2
Fremdfinanzierung	26,1	24,4	**23,1**	**21,9**	**21,9**	28,2	39,2

1) Refinanzierungen der Mutterkapitalgesellschaft sind gleich gewichtet.

2. Investitionen deutscher Unternehmen

24.* Die Duale Einkommensteuer verfolgt neben dem Ziel einer Verbesserung der Standortattraktivität Deutschlands das Ziel, die durch die Senkung des Gewinnsteuersatzes der Kapitalgesell-

schaften entstehenden steuerlichen Verzerrungen in Inland möglichst gering zu halten. Betrachtet wird ein personenbezogenes Unternehmen mit überschaubarem Kapitalgeberkreis. Im Mittelpunkt der Analyse in Deutschland ansässiger und investierender Unternehmen steht die Untersuchung der Steuerbelastung der Investitionen in Abhängigkeit von der Finanzierung und der Rechtsform. Die Berechnungen gehen von einem Kapitalgeber aus, der dem Spitzensatz der Einkommensteuer unterliegt. Es wird zudem angenommen, dass es bei den betrachteten Unternehmen keine regelmäßige Veräußerung von Anteilen gibt.

25.* Tabelle 9* zeigt die Kapitalkosten und EATR von Investitionen einer Kapitalgesellschaft bei Berücksichtigung dreier Finanzierungswege bei geltendem Recht. Wären die Regeln der steuerlichen Gewinnermittlung (also etwa die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung, AfA) und die Finanzierung neutral, so würden die Kapitalkosten dem realen Marktzins von 4 % gleichen. Tatsächlich ist das regelmäßig nicht der Fall; nur bei einer Finanzanlage, die laufend Zinserträge in Höhe der Marktverzinsung erwirtschaftet, ist die steuerliche Gewinnermittlung unverzerrt. Deswegen nehmen zunächst die für das jeweilige Wirtschaftsgut geltenden steuerlichen Gewinnermittlungsregeln Einfluss auf die Kapitalkosten. Die Vorräte werden im Modell nach der Lifo-Methode bewertet und weisen deswegen immer die geringsten Kapitalkosten auf. Abschreibungen gibt es hier nicht, und die Lifo-Methode sorgt dafür, dass die angenommene Preissteigerung der Investitionsgüter steuerlich sofort wirksam wird.

Tabelle 9*

Kapitalkosten und durchschnittliche Steuerbelastung der Investition einer Kapitalgesellschaft[1]: Rechtsstand 2005

vH

	Selbst-	Beteiligungs-	Fremd-	Durchschnitt
	finanzierung			
	Immaterielle Wirtschaftsgüter			
Kapitalkosten	2,40	3,94	3,52	3,29
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	37,38	41,10	40,07	39,52
	Gebäude			
Kapitalkosten	2,96	4,50	4,07	3,85
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	38,72	42,46	41,42	40,87
	Maschinen			
Kapitalkosten	2,78	4,32	3,89	3,66
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	38,29	42,01	40,98	40,43
	Finanzanlagen			
Kapitalkosten	3,52	5,06	4,63	4,40
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	40,08	43,81	42,77	42,22
	Vorräte			
Kapitalkosten	2,30	3,84	3,41	3,18
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	37,12	40,85	39,82	39,26
	Durchschnitt			
Kapitalkosten	2,79	4,33	3,90	3,68
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	38,32	42,05	41,01	40,46

1) Kapitalgeber unterliegen dem Spitzensatz der Einkommensteuer; ohne Veräußerungsgewinne ($\lambda = 0$); realer Marktzinssatz ($r = 4$ %).

Hinzu kommen die Wirkungen der Finanzierung. Die Finanzierung durch einbehaltene Gewinne ist die steuerlich günstigste Finanzierungsform. Während die Zinsen aus der Anlage am Kapital-

markt dem Spitzensatz der Einkommensteuer unterliegen, werden die einbehaltenen Gewinne dem niedrigeren Unternehmensteuersatz unterworfen. Deswegen ergeben sich hier Kapitalkosten unter dem realen Marktzins von 4 %. Die Fremdfinanzierung unterliegt einer Zusatzbelastung durch die hälftige Besteuerung der geleisteten Zinszahlungen im Rahmen der Gewerbesteuer; dies erhöht die Kapitalkosten. Die Finanzierung durch die Ausgabe neuer Anteile ist für sich genommen mit den stärksten Verzerrungen verbunden, da in diesem Fall die zusätzliche Besteuerung der Ausschüttungen belastend wirkt.

Die in Tabelle 9* ausgewiesenen EATR zeigt das gleiche Bild. Investitionen in das Vorratsvermögen weisen die geringsten EATR unter jeder der drei betrachteten Finanzierungen auf. Bezogen auf ein Wirtschaftsgut ergeben sich die niedrigsten EATR bei Selbstfinanzierung, gefolgt von der Fremdfinanzierung und der Beteiligungsfinanzierung. Die minimale EATR erhält man für eine Vorratsinvestition, die aus einbehaltenen Gewinnen finanziert ist, und die maximale EATR ergibt sich für eine mit Beteiligungskapital finanzierte Finanzanlage der Unternehmung.

26.* Tabelle 10* zeigt die mit Tabelle 9* vergleichbaren Kapitalkosten und EATR unter der Dualen Einkommensteuer. Die Duale Einkommensteuer lässt die von der Gewinnermittlung ausgehenden verzerrenden Wirkungen unberührt, sorgt aber für Neutralität bei der Finanzierung. Dabei spielt die Rendite des Investitionsprojekts keine Rolle, was an der Unabhängigkeit der Steuerbelastung von der Finanzierung sowohl für marginale Investitionsprojekte (Kapitalkosten) als auch für rentable Investitionsprojekte (EATR) erkennbar wird.

Tabelle 10*

Kapitalkosten und durchschnittliche Steuerbelastung der Investition einer Kapitalgesellschaft[1]: Duale Einkommensteuer

vH

	Selbst-	Beteiligungs-	Fremd-	Durchschnitt
	finanzierung			
	Immaterielle Wirtschaftsgüter			
Kapitalkosten	3,26	3,26	3,26	3,26
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	32,22	32,22	32,22	32,22
	Gebäude			
Kapitalkosten	3,84	3,84	3,84	3,84
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	33,89	33,89	33,89	33,89
	Maschinen			
Kapitalkosten	3,52	3,52	3,52	3,52
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	32,96	32,96	32,96	32,96
	Finanzanlagen			
Kapitalkosten	4,00	4,00	4,00	4,00
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	34,35	34,35	34,35	34,35
	Vorräte			
Kapitalkosten	3,38	3,38	3,38	3,38
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	32,56	32,56	32,56	32,56
	Durchschnitt			
Kapitalkosten	3,60	3,60	3,60	3,60
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	33,19	33,19	33,19	33,19

1) Kapitalgeber unterliegen dem Spitzensatz der Einkommensteuer; ohne Veräußerungsgewinne ($\lambda = 0$); realer Marktzinssatz ($r = 4$ %).

Die Finanzanlage zeigt die Neutralitätseigenschaften der Dualen Einkommensteuer besonders deutlich. Da es hier keine Verzerrungen durch die Art der Gewinnermittlung gibt, entsprechen die Kapitalkosten der realen Marktrendite von 4 %; die Gewinne in Höhe der Normalverzinsung von 6 % unterliegen ebenso wie die Zinsen aus einer Anlage am Kapitalmarkt unabhängig von der Finanzierungsform nur einmalig der Besteuerung in Höhe von 25 vH. Die EATR weist eine höhere Belastung als 25 vH aus, weil Gewinne rentabler Investitionen, die höher sind als die Marktverzinsung des eingesetzten Kapitals, bei ihrer Ausschüttung zusätzlich belastet werden.

Im Vergleich zum geltenden Recht steigen die Kapitalkosten von Investitionen, die mit einbehaltenen Gewinnen finanziert sind, da die niedrigere Steuerbelastung der Unternehmensgewinne gegenüber der höheren Besteuerung der am Kapitalmarkt zu erzielenden Zinsen nicht mehr gegeben ist. Die Kapitalkosten der Fremdfinanzierung sinken wegen der Abschaffung der gewerbesteuerlichen Belastung der Zinszahlungen, und die Kapitalkosten der Finanzierung mittels neuen Eigenkapitals sinken durch die Entlastung der ausgeschütteten Gewinne durch den Verzinsungsfreibetrag. Gegenüber dem aktuellen Rechtsstand sinkt auch die EATR für rentable Investitionsprojekte; hier wirken der niedrigere Unternehmensteuersatz und der Verzinsungsfreibetrag für Ausschüttungen.

27.* Wie Tabelle 11* zeigt, sind unter dem geltenden Recht die Kapitalkosten der Investition einer Personenunternehmung in gleicher Weise durch die Gewinnermittlung verzerrt wie bei Kapitalgesellschaften. Insgesamt ergeben sich aber geringere Verzerrungen durch die Finanzierung. Aufgrund des Transparenzprinzips gibt es keine steuerlichen Unterschiede zwischen einbehaltenen

Tabelle 11*

Kapitalkosten und durchschnittliche Steuerbelastung der Investition einer Personengesellschaft[1]: Rechtsstand 2005

vH

	Selbst-	Beteiligungs-	Fremd-	Durchschnitt
	finanzierung			
	Immaterielle Wirtschaftsgüter			
Kapitalkosten	2,74	2,74	2,63	2,70
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	32,45	32,45	32,15	32,35
	Gebäude			
Kapitalkosten	3,35	3,35	3,24	3,31
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	34,13	34,13	33,83	34,03
	Maschinen			
Kapitalkosten	3,24	3,24	3,13	3,20
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	33,83	33,83	33,52	33,73
	Finanzanlagen			
Kapitalkosten	4,22	4,22	4,11	4,19
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	36,54	36,54	36,24	36,44
	Vorräte			
Kapitalkosten	2,60	2,60	2,49	2,56
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	32,07	32,07	31,76	31,96
	Durchschnitt			
Kapitalkosten	3,23	3,23	3,12	3,19
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	33,80	33,80	33,50	33,70

1) Kapitalgeber unterliegen dem Spitzensatz der Einkommensteuer; ohne Veräußerungsgewinne ($\lambda = 0$); realer Marktzinssatz ($r = 4$ %).

und ausgeschütteten Gewinnen. Die Fremdfinanzierung ist leicht im Vorteil, da der hälftigen Belastung der Zinszahlungen mit Gewerbesteuer die Minderung der Einkommensteuer durch die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) gegenübersteht. Die in Tabelle 11* ausgewiesenen EATR weisen in die gleiche Richtung. Die minimale EATR erhält man für eine mit Fremdkapital finanzierte Vorratsinvestition, und die maximale EATR ergibt sich für eine mit Eigenkapital finanzierte Finanzanlage der Unternehmung.

Tabelle 11* zeigt im Vergleich mit Tabelle 9*, dass die Personenunternehmung nur im Falle der Selbstfinanzierung höhere Kapitalkosten als die Kapitalgesellschaft aufweist; hier wirkt sich die niedrigere Belastung der einbehaltenen Gewinne der Kapitalgesellschaft aus. Dagegen liegen die EATR der Personenunternehmen immer unter den vergleichbaren EATR der Kapitalgesellschaft; denn die EATR der Kapitalgesellschaft wird auch durch die höhere Belastung der ausgeschütteten Gewinne beeinflusst.

28.* Tabelle 12* weist Kapitalkosten und EATR von Investitionen einer Personenunternehmung unter der Dualen Einkommensteuer aus. Die Duale Einkommensteuer führt wiederum zu einer finanzierungsneutralen Besteuerung. Wie ein Vergleich der Angaben in den Tabellen 12* und 10* zeigt, sind die Kapitalkosten auch unabhängig von der Rechtsform der Unternehmung. Der Vergleich der in Tabelle 10* und in Tabelle 12* ausgewiesenen EATR verdeutlicht, dass im Falle rentabler Investitionsprojekte ein geringer Belastungsunterschied zugunsten der Kapitalgesellschaft

Tabelle 12*

Kapitalkosten und durchschnittliche Steuerbelastung der Investition einer Personengesellschaft[1]: Duale Einkommensteuer (DIT)

vH

	Selbst-	Beteiligungs-	Fremd-	Durchschnitt
	finanzierung			
	Immaterielle Wirtschaftsgüter			
Kapitalkosten	3,26	3,26	3,26	3,26
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	32,70	32,70	32,70	32,70
	Gebäude			
Kapitalkosten	3,84	3,84	3,84	3,84
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	34,35	34,35	34,35	34,35
	Maschinen			
Kapitalkosten	3,52	3,52	3,52	3,52
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	33,43	33,43	33,43	33,43
	Finanzanlagen			
Kapitalkosten	4,00	4,00	4,00	4,00
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	34,80	34,80	34,80	34,80
	Vorräte			
Kapitalkosten	3,38	3,38	3,38	3,38
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	33,03	33,03	33,03	33,03
	Durchschnitt			
Kapitalkosten	3,60	3,60	3,60	3,60
Durchschnittssteuerbelastung (EATR)	33,66	33,66	33,66	33,66

1) Kapitalgeber unterliegen dem Spitzensatz der Einkommensteuer; ohne Veräußerungsgewinne ($\lambda = 0$); realer Marktzinssatz ($r = 4\ \%$).

verbleibt; dieser Unterschied beruht darauf, dass die Kapitalverzinsung übersteigende Gewinne bei Personenunternehmen einer geringfügig höheren Steuerbelastung unterliegen als bei Kapitalgesellschaften.

Insgesamt gewährleistet die Duale Einkommensteuer also für Grenzinvestitionen von der Finanzierung und der Rechtsform unverzerrte Kapitalkosten. Rentable Investitionen der Personenunternehmen und der Kapitalgesellschaften werden jeweils finanzierungsneutral besteuert; Investitionen von Kapitalgesellschaften weisen eine geringfügig niedrigere effektive Durchschnittssteuerbelastung auf.

3. Internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen

29.* Der Übergang zur Dualen Einkommensteuer beeinflusst auch die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen. Ein Indikator des steuerlichen Einflusses auf die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen sind die Kapitalkosten. Konkurrierende Unternehmen, die vergleichbare Leistungen zu einem gegebenen Marktpreis anbieten, müssen mindestens eine Rendite nach Steuern erzielen, die den Anforderungen der Kapitalgeber entspricht (Mindestrendite oder Kapitalkosten). Ein im Wettbewerb stehendes Unternehmen kann unter sonst gleichen Bedingungen von einem konkurrierenden Unternehmen mit geringeren Kapitalkosten aus gemeinsamen Märkten verdrängt werden. Damit ist vor allem dann zu rechnen, wenn das Unternehmen sich den lokalen steuerlichen Bedingungen nur schwer entziehen kann, was insbesondere personenbezogene, mittelständische Unternehmen betrifft, die Leistungen auf dem europäischen Binnenmarkt oder weltweit anbieten.

Betrachtet werden eine Kapitalgesellschaft sowie in Deutschland ein Personenunternehmen. Es ist für die Analyse der Wettbewerbfähigkeit geboten, die Besteuerung der Kapitalgeber einzubeziehen. Die Anteilseigner sind im gleichen Staat wie das Unternehmen ansässig und unterliegen dort der Besteuerung. Typisierend werden im Falle der Kapitalgesellschaft drei unterschiedliche Anteilseigner unterstellt: Ein Kleinanleger ohne weitere Einkünfte, ein Kleinanleger, der Gewinne oder Ausschüttungen dem Spitzensatz der Einkommensteuer unterwirft, und ein qualifiziert beteiligter Anteilseigner, der ebenfalls dem Spitzensatz der Einkommensteuer unterliegt. Im letzten Fall werden von den Kapitalgebern jährlich 10 vH der Anteile veräußert ($\lambda = 0{,}1$); die Besteuerung der Veräußerungsgewinne wird unter dieser Annahme als effektiver Veräußerungsgewinnsteuersatz berücksichtigt. Die Gesellschafter der deutschen Personengesellschaft unterliegen dem Spitzensatz der Einkommensteuer; hier wird von einer Veräußerung der Beteiligung abgesehen.

30.* Wie Tabelle 13* zeigt, ergeben sich für einen Kleinanleger in Irland die geringsten Kapitalkosten. Dies beruht in erster Linie darauf, dass der Kleinanleger Dividenden und Veräußerungsgewinne nicht versteuert; die Erträge aus seiner Beteiligung am Kapital des Unternehmens sind daher nur mit den niedrigeren irischen Unternehmensteuern belastet. Dagegen unterliegen Zinseinkünfte aus einer alternativen Anlage der Mittel einer definitiven Quellenbesteuerung. Auch in Finnland, Polen und Schweden bewirken definitive Quellensteuern auf Zinserträge vergleichsweise geringe Kapitalkosten, wenn ein Kleinanleger Kapital bereitstellt. Frankreich weist sowohl für den Kleinanleger als auch für einen dem Spitzensteuersatz unterliegenden Anteilseigner sehr hohe Kapitalkosten auf. Die Beteiligungserträge unterliegen hier durch das Zusammenspiel von

Unternehmens- und Anteilseignerbesteuerung einer verglichen zu der Besteuerung der alternativen Zinserträge hohen Steuerbelastung. Die für alle Anteilseigner relativ geringen Kapitalkosten in der Slowakei beruhen vor allem auf günstigen steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten der Unternehmen und der damit einhergehenden Begünstigung einer Unternehmensinvestition gegenüber einer alternativen Kapitalmarktanlage. Unterschiede zwischen qualifiziert und nicht qualifiziert Beteiligten ergeben sich entweder aus einer höheren Belastung von qualifizierten Beteiligungen mit Vermögensteuer oder Einkommensteuer (Deutschland, Italien, Niederlande, Österreich) oder aus der steuerlichen Privilegierung qualifiziert Beteiligter (Finnland, Frankreich, Schweden, Vereinigtes Königreich).

Tabelle 13*

Kapitalkosten des Investitionsprojektes einer in einem Staat ansässigen Kapitalgesellschaft unter Einbezug der Besteuerung dort ansässiger natürlicher Personen als Anteilseigner[1)]

	Kleinanleger		Beteiligter mit Spitzensteuersatz		Qualifiziert Beteiligter mit Spitzensteuersatz	
	Kapitalkosten					
	vH	Rang	vH	Rang	vH	Rang
Deutschland						
Rechtsstand 2005						
Kapitalgesellschaft	5,8	12	3,7	3	4,0	5
Personengesellschaft[2)]		- a)	3,2	**1**	3,2	2
Duale Einkommensteuer (DIT)						
Kapitalgesellschaft	4,8	6	4,1	5	4,1	7
Personengesellschaft[2)]		- a)	3,6	2	3,6	3
Finnland	4,1	2	5,1	12	4,8	13
Frankreich	6,4	13	6,3	**16**	4,1	7
Irland	3,8	**1**	5,4	15	5,4	**16**
Italien	5,1	8	5,1	12	5,4	**16**
Niederlande	5,2	9	5,2	14	5,3	14
Österreich	5,0	7	4,3	7	4,7	11
Polen	4,4	3	4,4	8	4,4	10
Schweden	4,7	5	4,5	9	3,1	**1**
Slowakei	4,5	4	3,9	4	3,9	4
Ungarn	5,5	10	4,2	6	4,2	9
Vereinigtes Königreich	5,6	11	4,6	10	4,2	9
Vereinigte Staaten	6,5	**14**	4,8	11	4,8	13

1) Alle Finanzierungswege gleich gewichtet; bei Veräußerungsgewinnbesteuerung (λ = 0,1); realer Marktzins (τ = 4 %). -
2) Vernachlässigung der Veräußerungsgewinnbesteuerung. - a) Nicht berechnet.

In Deutschland sind die Kapitalkosten im Falle einer Kapitalgesellschaft unter dem geltenden Recht bei einem Kleinanleger sehr hoch, da die hohen definitiven Unternehmensteuern gegenüber einer unversteuerten Kapitalmarktanlage die Kapitalkosten in die Höhe treiben. Dem Spitzensteuersatz unterliegende Kapitalgeber profitieren dagegen von der geringeren Steuerbelastung des Unternehmens gegenüber der Belastung einer Kapitalmarktanlage; deswegen ergeben sich hier vergleichsweise niedrige Kapitalkosten. Insgesamt nimmt Deutschland einen vorderen Platz ein.

31.* Die Duale Einkommensteuer erhöht im Falle der Kapitalgesellschaft die Kapitalkosten dem Spitzensteuersatz unterliegender Kapitalgeber, da Investitionen der Unternehmen keine tarifliche

Steuerbegünstigung mehr nach sich ziehen; sowohl die Gewinne der Unternehmen als auch die am Kapitalmarkt alternativ zu erzielenden Zinsen unterliegen der gleichen tariflichen Steuerbelastung. Die Steuerpflicht der Veräußerungsgewinne im System der Dualen Einkommensteuer macht die Kapitalkosten unabhängig von der Beteiligungshöhe. Die deutsche Position verschlechtert sich jeweils moderat um zwei Rangplätze. Dagegen fallen die Kapitalkosten des Kleinanlegers, weil Gewinne der Unternehmen geringer belastet sind. Die deutsche Position verbessert sich hier deutlich um sechs Rangplätze. Im Vergleich zu hoch besteuerten Kapitalgebern ergeben sich höhere Kapitalkosten, da im Falle des Kleinanlegers die Unternehmensteuern die Gewinne belasten, während die alternativ zu erzielenden Kapitalmarktzinsen unbesteuert bleiben.

Tabelle 13* zeigt zusätzlich die Kapitalkosten für Investitionen einer deutschen Personengesellschaft. Die Personengesellschaft weist unter dem geltenden Recht im internationalen Vergleich sehr niedrige Kapitalkosten auf. Der Übergang zur Dualen Einkommensteuer ändert daran nichts Wesentliches; die Position der deutschen Personenunternehmen verschlechtert sich jeweils geringfügig um einen Rangordnungspunkt.

Betrachtet man die Kapitalkosten der in den einzelnen Staaten durchgeführten Investitionsprojekte, so fällt auf, dass die Kapitalkosten fast durchweg über dem realen Marktzins von 4 % liegen. Dies zeigt eine steuerliche Verzerrung zu Lasten der Unternehmensinvestitionen an. Eine Ausnahme machen vor allem in Deutschland investierende Personenunternehmen, die unter dem geltenden Recht Kapitalkosten aufweisen, die deutlich unter dem realen Kapitalmarktzins liegen. Die Duale Einkommensteuer beseitigt nicht alle Ursachen steuerlicher Verzerrungen der Kapitalkosten; sie hat aber zur Folge, dass sich die Kapitalkosten in Deutschland auf das Ganze gesehen stärker der realen Marktverzinsung annähern, ohne dass sich die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen dadurch wesentlich verschlechtert.

IV. Effektive Steuerbelastungen mittelständisch strukturierter Unternehmen

32.* Die mit dem European Tax Analyzer für mittelständisch strukturierte Unternehmen durchgeführten Steuerbelastungsanalysen sind wie folgt aufgebaut: In einem ersten Schritt erfolgt ein internationaler Steuerbelastungsvergleich zwischen den zwölf einbezogenen europäischen Ländern (Abschnitt 1). Dieser wird getrennt für die Ebene des Unternehmens und für die Gesamtebene unter Einbeziehung der Anteilseigner durchgeführt und berücksichtigt die Rechtslage des Jahres 2005. In Deutschland werden auch die Konsequenzen der vorgeschlagenen Dualen Einkommensteuer einbezogen. Dieser internationale Vergleich ist grundsätzlich auf die Rechtsform der Kapitalgesellschaft begrenzt. Für die Betrachtung der Gesamtebene wird für die Verhältnisse in Deutschland neben der Kapitalgesellschaft zusätzlich eine insoweit identische Personengesellschaft einbezogen. In einem zweiten Schritt werden die rechtsformspezifischen Belastungswirkungen der Dualen Einkommensteuer in Deutschland detaillierter analysiert (Abschnitt 2). Dazu wird bei Kapitalgesellschaften generell auf die Gesamtebene abgestellt.

1. Internationaler Steuerbelastungsvergleich

Ausgangsfall

Unternehmensebene

33.* Tabelle 14* zeigt die effektiven Steuerbelastungen auf Unternehmensebene für den zehnjährigen Berechnungszeitraum im internationalen Vergleich. Da auf die Unternehmensebene abgestellt wird, firmiert das Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft.

Die effektiven Steuerbelastungen für den zehnjährigen Berechnungszeitraum variieren zwischen den zwölf einbezogenen Ländern erheblich. Sie reichen im Ausgangsfall für die Kapitalgesellschaft des Verarbeitenden Gewerbes von 660 223 Euro in Irland bis 2 306 050 Euro in Frankreich. Deutschland nimmt unter Anwendung der Rechtslage des Jahres 2005 mit 1 837 550 Euro den vorletzten beziehungsweise den 11. Rang ein. Erheblich besser positioniert sich Deutschland dagegen unter dem Konzept der Dualen Einkommensteuer. Auf der Ebene der Kapitalgesellschaft wirken sich die Reduzierung der Tarifbelastung auf 25 vH und der Wegfall der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften (hier: 50 vH der Dauerschuldzinsen, § 8 Nr. 1 GewStG) steuermindernd aus. Mit einer effektiven Steuerbelastung von 1 171 456 Euro nimmt die Kapitalgesellschaft in Deutschland nunmehr den 5. Rang ein und verbessert sich somit um sechs Positionen, wobei neben Irland (660 223 Euro) lediglich noch die beiden osteuropäischen EU-Mitgliedstaaten, die Slowakei (895 473 Euro) und Polen (928 403 Euro), sowie das Vereinigte Königreich (1 150 090 Euro) steuerlich besser abschneiden. Die Mehrzahl der Länder liegt im Vergleich nun hinter Deutschland.

Tabelle 14*

Effektive Unternehmensteuerbelastungen im internationalen Vergleich: Kapitalgesellschaft, Zeitraum zehn Jahre

Sitz der Kapitalgesellschaft	Unternehmensteuerbelastung		
	Euro	Rechtsstand 2005	Duale Einkommensteuer (DIT)
		Rang	
Deutschland			
Rechtsstand 2005	**1 837 550**	**11**	**.**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**1 171 456**	**.**	**5**
Finnland	1 246 925	5	6
Frankreich	2 306 050	12	12
Irland	660 223	1	1
Italien	1 737 907	10	11
Niederlande	1 429 062	8	9
Österreich	1 723 723	9	10
Polen	928 403	3	3
Schweden	1 294 971	6	7
Slowakei	895 473	2	2
Ungarn	1 417 023	7	8
Vereinigtes Königreich	1 150 090	4	4

34.* Der Blick auf den Einfluss der einzelnen Steuerarten auf die Gesamtsteuerbelastung auf Unternehmensebene zeigt, dass in allen Ländern die ertragsabhängigen Steuern den größten Anteil an der Steuerbelastung haben (Tabelle 15*):

- In Deutschland wird die Unternehmensteuerbelastung nach dem Rechtsstand des Jahres 2005 nahezu ausschließlich durch die Gewerbesteuer sowie die Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag beeinflusst. Der Anteil der Grundsteuer ist mit 1,4 vH unbedeutend. Die Einführung der Dualen Einkommensteuer ändert an diesem Verhältnis wenig. Allerdings ergibt sich aufgrund des hohen Anteils an ertragsabhängigen Steuern durch die reduzierte Tarifbelastung im Rahmen der Dualen Einkommensteuer eine beträchtliche Entlastung.

- Auch in Finnland (5,1 vH), den Niederlanden (2,1 vH), Polen (6,6 vH), Schweden (3,4 vH) und der Slowakei (5,0 vH) haben die Grundsteuern einen relativ geringen Einfluss auf die Effektivbelastung, die im Wesentlichen durch die Körperschaftsteuer bestimmt wird.

- In Großbritannien und Irland werden die Effektivbelastungen zwar ebenfalls durch die Körperschaftsteuer bestimmt, und die ertragsunabhängigen Steuern beschränken sich auf die Grundsteuer (*business rates*). Deren Anteile an der Gesamtbelastung sind jedoch mit 17,8 vH (Vereinigtes Königreich) beziehungsweise 10,1 vH (Irland) verhältnismäßig hoch.

- In Italien und Ungarn hingegen sind neben der Körperschaftsteuer vor allem die Wertschöpfungsteuern für die effektiven Steuerbelastungen verantwortlich. Während deren Anteil in Italien 12,8 vH beträgt, ist die Unternehmensteuerbelastung in Ungarn gar zu 43,5 vH auf die dortige Wertschöpfungsteuer zurückzuführen.

Tabelle 15*

Bedeutung der Steuerarten bei der Unternehmensteuerbelastung

Anteile in vH

	Körperschaftsteuer	Grundsteuer	Wertschöpfungsteuer	Lohnsummensteuer	Taxe Professionnelle	Gewerbesteuer
Deutschland KapG (2005)	**65,3**	**1,4**	.	.	.	**33,3**
Deutschland KapG (DIT)	**97,3**	**2,7**	.	.	.	.
Finnland	94,9	5,1	.	.	.	.
Frankreich	63,1	4,2	.	13,8	18,9	.
Irland	89,9	10,1	.	.	.	.
Italien	85,2	2,0	12,8	.	.	.
Niederlande	97,9	2,1	.	.	.	.
Österreich	66,4	5,3	.	28,3	.	.
Polen	93,1	6,9	.	.	.	.
Schweden	96,6	3,4	.	.	.	.
Slowakei	95,0	5,0	.	.	.	.
Ungarn	50,8	5,7	43,5	.	.	.
Vereinigtes Königreich	82,2	17,8	.	.	.	.

- In Frankreich und in Österreich werden die Gesamtsteuerbelastungen mit Anteilen von etwa 37 vH (Frankreich) beziehungsweise 34 vH (Österreich) erheblich von den ertragsunabhängigen Steuern determiniert (in Frankreich durch Grundsteuer, *taxe professionnelle* sowie drei auf

die Lohnsumme erhobene Arbeitgebersteuern und in Österreich durch Grundsteuer sowie die ebenfalls auf die Lohnsumme erhobene Kommunalsteuer).

35.* Für das Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes ist festzuhalten, dass die Steuerbelastung in Deutschland nach dem Rechtsstand des Jahres 2005 den zweithöchsten Wert einnimmt und Deutschland insofern als steuerlich unattraktiver Standort zu qualifizieren ist. Verantwortlich hierfür ist die vergleichsweise hohe Ertragsteuerbelastung, für die hauptsächlich die Zusatzbelastung mit Gewerbesteuer ausschlaggebend ist. Lediglich im Verhältnis zu Frankreich wird dieser Nachteil durch die dort erhobenen ertragsunabhängigen Steuern überkompensiert. Ein deutlich verbessertes Bild ergibt sich im Falle der Dualen Einkommensteuer. Die Reduktion der Tarifbelastung auf 25 vH verbunden mit einem Wegfall der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften führen dazu, dass sich Deutschland im internationalen Vergleich der zwölf Länder vom vorletzten auf den 5. Platz verbessert.

Tabelle 16* erlaubt einen Vergleich der mittels des DG-Modells und des European Tax Analyzer ermittelten internationalen Rangfolgen der effektiven Steuerbelastungen auf Unternehmensebene.

Tabelle 16*

Rangfolge der Unternehmensteuerbelastungen im Modellvergleich

	Rechtsstand 2005		Duale Einkommensteuer (DIT)	
	Devereux und Griffith-Modell[1)]	European Tax Analyzer[2)]	Devereux und Griffith-Modell[1)]	European Tax Analyzer[2)]
	Rang			
Deutschland	12	11	5	5
Finnland	6	5	7	6
Frankreich	11	12	12	12
Irland	1	1	1	1
Italien	10	10	11	11
Niederlande	8	8	9	9
Österreich	5	9	6	10
Polen	3	3	3	3
Schweden	7	6	8	7
Slowakei	2	2	2	2
Ungarn	4	7	4	8
Vereinigtes Königreich	9	4	10	4

1) Zur Ermittlung der Länderrangfolge mittels des Devereux und Griffith-Modells siehe Tabelle 3*. - 2) Zur Ermittlung der Länderrangfolge mittels des European Tax Analyzer siehe Tabelle 14*.

Es zeigt sich eine weitgehende Übereinstimmung der errechneten Rangfolgen der betrachteten Länder. So verbessert sich Deutschland durch die Duale Einkommensteuer in beiden Modellen auf den 5. Rang. Bedingt durch den höheren Detaillierungsgrad des European Tax Analyzer bezüglich der ökonomischen und steuerlichen Parameter sowie den Einbezug lohnsummenabhängiger Steuern ergeben sich jedoch einige Abweichungen. Die zusätzliche Berücksichtigung der auf der Lohnsumme basierenden Steuern in Frankreich (Arbeitgebersteuern) und Österreich (Kommunalsteuer) führt zu einer schlechteren Einstufung dieser Länder im internationalen Vergleich. Gleiches gilt für Ungarn, wo die genauere Abbildung der Bemessungsgrundlage bei der lokalen Wertschöpfungsteuer eine Verschlechterung gegenüber dem DG-Modell impliziert. Im Falle des Vereinigten

Königreichs trägt schließlich die detaillierte Berücksichtigung des progressiven Tarifs bei der Körperschaftsteuer sowie der Einbezug sämtlicher relevanter Freibeträge im European Tax Analyzer zu einer Verbesserung im Länderranking bei.

Gesamtebene

36.* Bei der Betrachtung der Gesamtebene werden die steuerlichen Konsequenzen auf der Ebene der Gesellschafter aus der Besteuerung von Gewinnausschüttungen sowie Zinsen aus Gesellschafterdarlehen einbezogen. Speziell für die Verhältnisse in Deutschland wird darüber hinaus die Rechtsform der Personengesellschaft betrachtet. Analog zur Unternehmensebene werden neben den im Jahr 2005 geltenden steuerlichen Rahmenbedingungen die Konsequenzen der Dualen Einkommensteuer in Deutschland berücksichtigt.

Der Vergleich der Gesamtsteuerbelastungen (Tabelle 17*) zeigt, dass es gegenüber der Betrachtung der Unternehmensebene zu deutlichen Rangfolgeverschiebungen zwischen den betrachteten Ländern kommt. Außerdem verringern sich die zwischenstaatlichen Belastungsdifferenzen. So verschlechtert sich Irland, das auf Unternehmensebene die geringste Belastung aufweist, mit einer effektiven Steuerbelastung von 2 531 097 Euro auf den 8. Rang. Ausschlaggebend ist das klassische Körperschaftsteuersystem in Irland, bei dem es zu einer ungemilderten Doppelbelastung der Dividenden mit Einkommen- und Körperschaftsteuer kommt. In allen anderen hier betrachteten Ländern wird eine solche Doppelbelastung durch spezifische Entlastungen von Dividenden auf Anteilseignerebene gemildert beziehungsweise beseitigt. Infolge des Dividendenfreistellungsverfahrens ist die Gesamtsteuerbelastung in der Slowakei mit 1 042 487 Euro am geringsten. Die

Tabelle 17*

Effektive Gesamtsteuerbelastungen im internationalen Vergleich: Ausgangsfall, Zeitraum zehn Jahre

Sitz der Gesellschaft	Gesamtsteuerbelastung		
	Euro	Rechtsstand 2005	Duale Einkommensteuer (DIT)
		Rang	
Deutschland			
Rechtsstand 2005			
Kapitalgesellschaft	2 553 348	9	.
Personengesellschaft	2 500 817	7	.
Duale Einkommensteuer (DIT)			
Kapitalgesellschaft	2 112 634	.	4
Personengesellschaft	1 642 436	.	2
Finnland	2 281 987	3	5
Frankreich	3 077 946	13	13
Irland	2 531 097	8	9
Italien	2 359 143	5	7
Niederlande	2 383 098	6	8
Österreich	2 604 987	11	11
Polen	1 689 003	2	3
Schweden	3 045 331	12	12
Slowakei	1 042 487	1	1
Ungarn	2 578 613	10	10
Vereinigtes Königreich	2 287 580	4	6

höchste Steuerbelastung stellt sich nach wie vor in Frankreich mit 3 077 946 Euro ein, das neben Finnland und Schweden das einzige analysierte Land ist, in dem auf Anteilseignerebene neben der Einkommensteuer auch eine Vermögensteuer erhoben wird (Tabelle 18*). In Schweden unterliegt zudem der als Arbeitseinkommen qualifizierte Teil der Dividenden bei der Einkommensteuer einem hohen progressiven Tarif (Spitzensteuersatz 56,6 vH), so dass Schweden mit 3 045 331 Euro noch hinter Ungarn (2 578 613 Euro) und Österreich (2 604 987 Euro) auf den vorletzten Rang abrutscht.

Tabelle 18*

Bedeutung der Steuerarten bei der Gesamtsteuerbelastung
Anteile in vH

	Unternehmensebene						Anteilseignerebene	
	Körperschaftsteuer	Grundsteuer	Wertschöpfungssteuer	Lohnsummensteuer	Taxe Professionnelle	Gewerbesteuer	Vermögensteuer	Einkommensteuer und Zuschlagsteuern
Deutschland								
Rechtsstand 2005								
Kapitalgesellschaft	**35,8**	**0,8**	.	.	.	**18,3**	.	**45,2**
Personengesellschaft	**.**	**0,8**	.	.	.	**2,5**	.	**96,7**
Duale Einkommensteuer (DIT)								
Kapitalgesellschaft	**39,7**	**1,1**	.	.	.	.	.	**59,1**
Personengesellschaft	**.**	**1,5**	.	.	.	.	.	**98,5**
Finnland	33,7	1,8	.	.	.	.	2,9	61,6
Frankreich	32,9	2,2	.	7,2	9,8	.	2,1	45,9
Irland	13,7	1,5	.	.	.	.	.	84,8
Italien	52,1	1,2	7,8	.	.	.	.	38,8
Niederlande	44,0	1,0	.	.	.	.	.	55,0
Österreich	32,9	2,6	.	14,1	.	.	.	50,4
Polen	41,5	3,1	.	.	.	.	.	55,5
Schweden	17,9	0,6	.	.	.	.	2,6	78,9
Slowakei	85,0	4,5	.	.	.	.	.	10,6
Ungarn	19,2	2,1	16,5	.	.	.	.	62,2
Vereinigtes Königreich	31,0	6,7	.	.	.	.	.	62,3

37.* Für Deutschland ergibt sich folgendes Bild:

- Nach der Rechtslage des Jahres 2005 verbessert sich die Kapitalgesellschaft auf der Gesamtebene um drei Positionen (Platz 9). Ausschlaggebend ist die vergleichsweise moderate einkommensteuerliche Tarifbelastung; bei Kapitalgesellschaften liegen die Entlastungswirkungen aus dem Halbeinkünfteverfahren im Rahmen des international Üblichen (Tabelle 16*). Die Duale Einkommensteuer hat für die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft folgende Konsequenzen: Deutschland weist nach der Slowakei und Polen mit 2 112 634 Euro die drittniedrigste Steuerbelastung aller untersuchten Länder auf. Dies ist im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass nur derjenige Teil der Ausschüttung, der den Verzinsungsfreibetrag übersteigt, bei den Anteilseignern nachversteuert wird und Zinsen (aus dem Gesellschafterdarlehen) einer maximalen Belastung mit Einkommensteuer inklusive Solidaritätszuschlag in Höhe von 25 vH unterliegen.

- Für eine Personengesellschaft ergibt sich nach der Rechtslage des Jahres 2005 mit 2 500 817 Euro eine noch etwas geringere Gesamtbelastung als für die Kapitalgesellschaft. Unter der Dualen Einkommensteuer sinkt die Gesamtbelastung um etwa 34 vH auf 1 642 436 Euro. Damit nimmt die deutsche Personengesellschaft im Ländervergleich hinter der Slowakei (1 042 487 Euro) den zweiten Rang ein. Ursächlich dafür ist die Besteuerung von Kapitaleinkommen im Bereich der Einkommensteuer mit maximal 25 vH zuzüglich Kirchensteuer. Durch den progressiven Tarif hervorgerufene höhere Grenzsteuersätze sind in Bezug auf Unternehmensgewinne nur möglich, sofern die Gewinne eine Verzinsung des Eigenkapitals des Unternehmers (Mitunternehmers) in Höhe von 6 % in einem Veranlagungsjahr übersteigen.

Festzuhalten ist, dass deutsche, mittelständisch strukturierte Unternehmen mit Blick auf die Steuerbelastung der hierfür relevanten Gesamtebene im internationalen Vergleich bereits nach geltendem Recht eine mittlere Position einnehmen. Die Duale Einkommensteuer würde die Belastungssituation erheblich verbessern; im Vergleich der zwölf betrachteten Länder rangieren Kapitalgesellschaften an 4. und Personengesellschaften an 2. Position.

Variationsrechnungen

38.* Die für den Ausgangsfall berechneten Ergebnisse können nicht verallgemeinert werden, da sie für ein Unternehmen mit typischen Erfolgs- und Bilanzrelationen des Verarbeitenden Gewerbes abgeleitet wurden. Die Berechnungen werden zu unterschiedlichen Belastungswirkungen führen, wenn man das Unternehmen in seiner Struktur verändert. Wichtige steuerliche Einflussfaktoren sind die Erfolgslage sowie die Finanzierungs- und Vermögensstruktur. Zur Gewinnung möglichst aussagekräftiger Ergebnisse wird deshalb ein breites Spektrum an Datenvariationen analysiert und schließlich ein Vergleich für Unternehmen verschiedener Wirtschaftsbereiche vorgenommen. Dabei werden die effektiven Steuerbelastungen auf Unternehmensebene sowie auf Gesamtebene, das heißt unter Einbezug der Gesellschafter, berechnet.

Erfolgslage

39.* Zur Analyse des Einflusses der Erfolgslage auf die Steuerbelastungen wird die Umsatzrendite des Ausgangsunternehmens variiert. Dazu werden die Absatzpreise des Modellunternehmens dergestalt angehoben oder abgesenkt, dass sich die Umsatzrentabilität des Unternehmens von im Ausgangsfall 2,58 vH schrittweise um bis zu 40 vH erhöht oder vermindert. Aufgrund dieser Variationen verändern sich neben den Umsatzerlösen auch die periodischen Liquiditätssalden, was ebenfalls steuerliche Konsequenzen nach sich zieht.

Der Verlauf der effektiven Steuerbelastungen auf **Unternehmensebene** zeigt, dass eine steigende Umsatzrentabilität in allen Ländern mit einer absoluten Erhöhung der Belastung einhergeht (Tabelle 19*). Dies ist auf die Ertragsteuern zurückzuführen, die bei steigenden Gewinnen zu höheren Steuerzahlungen führen. Die festzustellenden Rangfolgeverschiebungen zwischen den Ländern zeigen jedoch, dass diese Erhöhungen nicht überall in gleichem Maße stattfinden. Die geringste Steuerbelastung wird unabhängig von der jeweiligen Ausprägung der Umsatzrendite weiterhin für Irland ermittelt, wofür die mit 12,5 vH niedrigste tarifliche Körperschaftsteuerbelastung aller einbezogenen Länder verantwortlich ist. Andererseits verschlechtern sich mit sinkender Ertragslage

Staaten mit einem hohen Anteil an ertragsunabhängigen Steuern im Länderranking. Dies gilt in besonderem Maße für Frankreich, aber auch für das Vereinigte Königreich, Ungarn und Österreich. Im Vergleich zu den letztgenannten drei Ländern verbessert sich insbesondere Italien, das mit sinkender Rendite bis zu zwei Positionen gewinnt. Aber auch Schweden und die Niederlande, bei denen die Anteile der ertragsunabhängigen Steuern (hier: Grundsteuern) an der Gesamtbelastung im Ländervergleich nach Deutschland am geringsten ausfallen (Tabelle 18*), erweisen sich mit abnehmender Umsatzrendite gegenüber anderen Ländern zunehmend als steuerlich vorteilhaftere Standorte.

Tabelle 19*

Unternehmensteuerbelastungen bei Variation der Umsatzrendite

Sitz der Kapitalgesellschaft	Modellunternehmen Umsatzrendite: 2,58 vH		I. Absenkung der Umsatzrendite um ... auf ...					
			- 10 vH auf 2,32 vH		- 20 vH auf 2,06 vH		- 40 vH auf 1,55 vH	
	Steuerbelastung							
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland Rechtsstand 2005	**1 837 550**	**12**	**1 672 581**	**12**	**1 518 460**	**12**	**1 188 146**	**11**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**1 171 456**	**5**	**1 064 787**	**5**	**965 144**	**4**	**752 023**	**4**
Finnland	1 246 925	6	1 136 129	6	1 033 099	6	820 126	6
Frankreich	2 306 050	13	2 166 046	13	2 157 979	13	1 824 334	13
Irland	660 223	1	601 592	1	550 469	1	448 301	1
Italien	1 737 907	11	1 581 579	10	1 432 921	10	1 132 623	9
Niederlande	1 429 062	9	1 296 235	8	1 172 061	8	903 135	8
Österreich	1 723 723	10	1 617 056	11	1 512 725	11	1 288 053	12
Polen	928 403	3	846 724	3	770 422	2	610 701	2
Schweden	1 294 971	7	1 175 950	7	1 062 075	7	819 263	5
Slowakei	895 473	2	841 846	2	792 269	3	687 846	3
Ungarn	1 417 023	8	1 346 853	9	1 274 326	9	1 150 100	10
Vereinigtes Königreich	1 150 090	4	1 063 109	4	982 302	5	824 460	7

Sitz der Kapitalgesellschaft	II. Erhöhung der Umsatzrendite um ... auf ...							
	+ 10 vH auf 2,84 vH		+ 20 vH auf 3,10 vH		+ 30 vH auf 3,35 vH		+ 40 vH auf 3,61 vH	
	Steuerbelastung							
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland Rechtsstand 2005	**2 002 520**	**12**	**2 162 064**	**12**	**2 321 605**	**12**	**2 491 999**	**12**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**1 278 127**	**5**	**1 381 281**	**5**	**1 484 440**	**5**	**1 594 618**	**5**
Finnland	1 357 721	6	1 464 871	6	1 572 018	6	1 686 464	6
Frankreich	2 448 077	13	2 586 130	13	2 732 325	13	2 879 782	13
Irland	718 854	1	772 080	1	824 473	1	880 437	1
Italien	1 895 900	11	2 048 698	11	2 201 496	11	2 363 389	11
Niederlande	1 561 893	9	1 690 537	9	1 819 460	9	1 957 165	9
Österreich	1 830 394	10	1 933 550	10	2 036 707	10	2 146 888	10
Polen	1 010 086	3	1 089 077	3	1 168 068	3	1 252 440	3
Schweden	1 413 995	7	1 529 097	7	1 644 196	8	1 767 138	8
Slowakei	964 074	2	1 042 051	2	1 130 242	2	1 220 262	2
Ungarn	1 488 491	8	1 561 975	8	1 641 359	7	1 722 471	7
Vereinigtes Königreich	1 237 075	4	1 321 202	4	1 418 293	4	1 533 350	4

Die **deutsche Kapitalgesellschaft** ist unter der im Jahr 2005 gültigen Rechtslage von den Verschiebungen zwischen den Ländern im Mittelfeld nicht betroffen. Erst ab einer Verminderung der Umsatzrendite um 30 vH tauscht sie mit Österreich die Plätze und rückt vom vorletzten auf den drittletzten Rang vor. Die österreichische Kommunalsteuer erweist sich bei niedrigen Unternehmensrenditen aus steuerlicher Sicht somit als Standortnachteil. Analog zum Ausgangsfall bleibt festzuhalten, dass in Deutschland die vergleichsweise hohe Ertragsteuerbelastung die steuerliche Standortattraktivität mindert. Sie verbessert sich dagegen spürbar im Falle der Dualen Einkommensteuer. Auch bei hohen Erfolgen kann aufgrund der Tarifbelastung in Höhe von 25 vH der 5. Rang vor Finnland gehalten werden, das eine tarifliche Belastung mit Körperschaftsteuer in Höhe von 26 vH aufweist. Ab einer Reduktion der Rendite um 20 vH wird das Vereinigte Königreich, im Wesentlichen verursacht durch eine höhere Belastung mit der dortigen Grundsteuer, sogar vom 4. Rang verdrängt.

Auf der **Gesamtebene** (Tabelle 20*) treten zu den steuerlichen Wirkungen auf Unternehmensebene die Konsequenzen der Anteilseignerbesteuerung hinzu. Bei der Rechtsform der Kapitalgesellschaft ist die jährliche Ausschüttung innerhalb des zehnperiodigen Berechnungszeitraums nicht von der Umsatzrendite abhängig, da periodisch konstant 75 000 Euro an die Anteilseigner ausgeschüttet werden. Am Planungshorizont erfolgt jedoch eine Auskehrung der vorhandenen Gewinnrücklagen, so dass die Umsatzrendite über das Ausschüttungspotential in Periode 10 auch Einfluss auf die effektive Steuerbelastung auf Anteilseignerebene hat.

Die geringste effektive Gesamtsteuerbelastung ist unabhängig von der Erfolgslage in der Slowakei auszumachen, die durch eine im internationalen Vergleich geringe Unternehmensteuerbelastung, ergänzt durch eine vollständige Freistellung der Dividenden, in jeder Renditesituation steuerlich das vorteilhafteste Umfeld bietet. Die schlechtesten steuerlichen Rahmenbedingungen liegen bei Verminderungen der Umsatzrendite ebenso wie bei einer Erhöhung um bis zu 20 vH gegenüber dem Ausgangsfall erneut in Frankreich vor. Bei weitergehenden Renditesteigerungen zeigt jedoch das sehr hohe Steuerniveau auf Anteilseignerebene in Schweden Wirkung, wo Dividenden mit bis zu 56,6 vH mit Einkommensteuer belastet werden. Dies führt dazu, dass Frankreich von Schweden als Land mit der höchsten Gesamtsteuerbelastung abgelöst wird.

Die **deutsche Kapitalgesellschaft** nimmt nach dem **Rechtsstand des Jahres 2005** unabhängig von der Erfolgssituation einen Platz im hinteren Mittelfeld ein. Bei gegenüber dem Ausgangsfall höheren Erfolgen fällt Deutschland auf Grund des hohen Ertragsteuerniveaus auf Unternehmensebene sogar hinter Ungarn und Österreich auf den vorletzten Platz zurück. Kommt dagegen die **Duale Einkommensteuer** zur Anwendung, so nimmt Deutschland konstant den 4. Rang ein. Auch die Nachversteuerung hoher, die Verzinsungsfreibeträge übersteigender Dividenden auf Anteilseignerebene am Ende des Berechnungszeitraums ändert nichts an dieser Situation. Ausschlaggebend hierfür ist letztlich die reduzierte Steuerbelastung auf Unternehmensebene.

Auf Basis der **Rechtslage des Jahres 2005** verbessert sich die **deutsche Personengesellschaft** lediglich bei einer Absenkung der Rendite um 40 vH gegenüber dem Ausgangsfall um einen Rang und tauscht mit dem Vereinigten Königreich die Plätze. Dies ist hauptsächlich auf die in Deutsch-

Tabelle 20*

Gesamtsteuerbelastungen bei Variation der Umsatzrendite

Sitz der Kapitalgesellschaft	Modellunternehmen Umsatzrendite: 2,58 vH		I. Absenkung der Umsatzrendite um ... auf ...					
			- 10 vH auf 2,32 vH		- 20 vH auf 2,06 vH		- 40 vH auf 1,55 vH	
	Steuerbelastung							
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland								
Kapitalgesellschaften								
Rechtsstand 2005	**2 553 348**	**11**	**2 334 923**	**10**	**2 130 880**	**10**	**1 705 648**	**10**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**2 112 634**	**4**	**1 931 731**	**4**	**1 762 742**	**4**	**1 406 799**	**4**
Personengesellschaften								
Rechtsstand 2005	**2 500 817**	**9**	**2 287 206**	**9**	**2 085 232**	**9**	**1 658 963**	**8**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**1 642 436**	**2**	**1 499 655**	**2**	**1 351 804**	**2**	**1 098 968**	**2**
Finnland	2 281 987	5	2 076 433	5	1 891 609	5	1 512 038	5
Frankreich	3 077 946	15	2 867 976	15	2 687 833	15	2 336 752	15
Irland	2 531 097	10	2 335 498	11	2 153 567	11	1 772 733	11
Italien	2 359 143	7	2 157 461	7	1 988 361	7	1 599 943	6
Niederlande	2 383 098	8	2 186 291	8	2 002 427	8	1 614 307	7
Österreich	2 604 987	13	2 427 798	13	2 262 511	13	1 914 881	12
Polen	1 689 003	3	1 548 982	3	1 418 178	3	1 142 739	3
Schweden	3 045 331	14	2 770 360	14	2 515 747	14	1 999 943	14
Slowakei	1 042 487	1	988 860	1	939 283	1	836 310	1
Ungarn	2 578 613	12	2 406 677	12	2 245 048	12	1 922 720	13
Vereinigtes Königreich	2 287 580	6	2 125 157	6	1 973 764	6	1 662 928	9
Sitz der Kapitalgesellschaft	**II. Erhöhung der Umsatzrendite um ... auf ...**							
	+ 10 vH auf 2,84 vH		**+ 20 vH auf 3,10 vH**		**+ 30 vH auf 3,35 vH**		**+ 40 vH auf 3,61 vH**	
	Steuerbelastung							
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland								
Kapitalgesellschaften								
Rechtsstand 2005	**2 771 774**	**12**	**2 983 012**	**13**	**3 194 249**	**13**	**3 419 861**	**13**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**2 293 539**	**4**	**2 468 485**	**4**	**2 643 432**	**4**	**2 830 290**	**4**
Personengesellschaften								
Rechtsstand 2005	**2 709 188**	**9**	**2 906 823**	**9**	**3 101 192**	**10**	**3 306 366**	**11**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**1 799 991**	**2**	**1 961 408**	**2**	**2 130 913**	**3**	**2 317 124**	**3**
Finnland	2 490 139	6	2 691 237	6	2 893 548	6	3 110 138	6
Frankreich	3 283 641	15	3 512 116	14	3 731 467	14	3 960 288	14
Irland	2 726 700	10	2 915 156	10	3 103 443	11	3 304 555	10
Italien	2 518 384	7	2 747 784	7	2 936 208	7	3 137 771	7
Niederlande	2 579 911	8	2 770 381	8	2 961 060	8	3 164 727	8
Österreich	2 782 178	13	2 953 532	12	3 124 889	12	3 307 912	12
Polen	1 829 030	3	1 964 443	3	2 099 856	2	2 244 492	2
Schweden	3 257 549	14	3 579 765	15	3 839 074	15	4 119 864	15
Slowakei	1 106 150	1	1 176 013	1	1 255 004	1	1 339 376	1
Ungarn	2 750 815	11	2 916 813	11	3 087 269	9	3 269 905	9
Vereinigtes Königreich	2 450 007	5	2 607 090	5	2 773 897	5	2 960 576	5

land im Vergleich erheblich niedrigere Grundsteuer zurückzuführen. Bei Steigerungen der Umsatzrendite über das Ausgangsniveau hinaus verändert sich die Situation dahingehend, dass Deutschland aufgrund der höheren ertragsabhängigen Steuerbelastung hinter das Vereinigte Kö-

nigreich, Irland und auch Österreich zurückfällt. Ein anderes Bild ergibt sich dagegen unter Zugrundelegung der **Dualen Einkommensteuer**. Da Gewinne in Höhe von 6 vH bezogen auf das anteilige Eigenkapital der Mitunternehmer lediglich einer maximalen Ertragsteuerbelastung in Höhe von 25 vH zuzüglich Kirchensteuer unterliegen, ist Deutschland unabhängig von der Umsatzrendite als Niedrigsteuerland einzustufen. Einzig das Besteuerungsregime der Slowakei bietet stets günstigere steuerliche Bedingungen. Bei einer Erhöhung der Renditen um 30 vH beziehungsweise 40 vH gegenüber dem Ausgangsfall macht sich bei der deutschen Personengesellschaft allerdings das größere Gewicht progressiv besteuerter Erwerbsanteile bemerkbar, weshalb höhere Gesamtsteuerbelastungen als in Polen ermittelt werden. Dennoch ist – abgesehen von der Slowakei und Polen – das steuerliche Umfeld in keinem anderen Vergleichsland günstiger als das für die Personengesellschaft in Deutschland.

Finanzierung

40.* Um den Einfluss der Finanzierungsweise beziehungsweise der Kapitalstruktur auf die Steuerbelastung zu analysieren, wird die Eigenkapitalquote des Modellunternehmens von im Ausgangsfall 19,56 vH schrittweise um bis zu 30 vH gesenkt beziehungsweise um bis zu 100 vH erhöht, was einer Verdoppelung des eingesetzten Eigenkapitals entspricht. Diese Variationen werden durch den Austausch von Eigenkapital und langfristigem externen Fremdkapital vollzogen. Infolgedessen verändern sich neben dem Verschuldungsgrad auch die langfristigen Zinsaufwendungen. Hieraus entstehen zusätzliche Besteuerungswirkungen und bei jährlich konstanten Gewinnausschüttungen an die Anteilseigner in Höhe von 75 000 Euro auch zusätzliche Liquiditätswirkungen.

Auf **Unternehmensebene** steigen in sämtlichen Ländern die effektiven Steuerbelastungen mit zunehmender Eigenkapitalquote (Tabelle 21*). Dies ist in hohem Maße eine Folge der Verringerung der abzugsfähigen Zinsaufwendungen und somit steigender Gewinne im Rahmen der Ertragsbesteuerung. Insofern gelten für zu beobachtende Verschiebungen im Länderranking vergleichbare Ursachen wie im Falle der Variation der Erfolgslage. Besonderheiten treten in Ländern hinzu, bei denen ein Zinsabzug bei einzelnen ertragsabhängigen Steuern nicht vollständig zulässig ist. Dies trifft vor allem auf Ungarn zu, wo Fremdkapitalzinsen die Bemessungsgrundlage der Wertschöpfungsteuer nicht mindern. Ungarn verschlechtert sich folglich im Falle einer Reduzierung der Eigenkapitalquote überproportional und fällt hinter die Niederlande zurück.

In **Deutschland** sind nach dem **Rechtsstand des Jahres 2005** Fremdkapitalzinsen bei der Gewerbesteuer zwar nur zur Hälfte abzugsfähig. Allerdings führt dieser Nachteil im Falle einer reduzierten Eigenkapitalquote (das heißt bei steigendem Verschuldungsgrad) nicht zu einer weiteren Verschlechterung im Länderranking. Im Falle der **Dualen Einkommensteuer** entfällt der Nachteil aus der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen. Aufgrund des insgesamt deutlich reduzierten Ertragsteuerniveaus verbessert sich die deutsche Kapitalgesellschaft unabhängig von der Höhe der Eigenkapitalquote im Ländervergleich auf die 5. Position.

41.* Bei Betrachtung der **Gesamtebene** treten durch Einbeziehung der Anteilseignerebene zusätzliche Effekte auf. Wiederum nehmen die absoluten Steuerbelastungen mit steigender Eigenkapitalquote in allen Ländern zu (Tabelle 22*). Dies ist maßgeblich auf zwei gleichgerichtete

Tabelle 21*

Unternehmensteuerbelastungen bei Variation der Eigenkapitalquote

Sitz der Kapitalgesellschaft	Modellunternehmen Eigenkapitalquote: 19,56 vH		I. Absenkung der Eigenkapitalquote um ... auf ...					
			- 10 vH auf 17,60 vH		- 20 vH auf 15,65 vH		- 30 vH auf 13,69 vH	
	Steuerbelastung							
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland Rechtsstand 2005	**1 837 550**	**12**	**1 812 587**	**12**	**1 787 616**	**12**	**1 762 657**	**12**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**1 171 456**	**5**	**1 152 513**	**5**	**1 133 572**	**5**	**1 114 626**	**5**
Finnland	1 246 925	6	1 227 249	6	1 207 573	6	1 187 899	6
Frankreich	2 306 050	13	2 280 877	13	2 255 640	13	2 230 877	13
Irland	660 223	1	649 793	1	639 361	1	628 928	1
Italien	1 737 907	11	1 713 138	11	1 688 568	11	1 663 811	10
Niederlande	1 429 062	9	1 405 527	8	1 381 995	8	1 358 460	8
Österreich	1 723 723	10	1 704 780	10	1 685 841	10	1 666 894	11
Polen	928 403	3	913 894	3	899 387	3	884 875	3
Schweden	1 294 971	7	1 273 837	7	1 252 706	7	1 231 574	7
Slowakei	895 473	2	885 853	2	876 806	2	867 757	2
Ungarn	1 417 023	8	1 405 919	9	1 394 814	9	1 383 705	9
Vereinigtes Königreich	1 150 090	4	1 134 559	4	1 119 030	4	1 103 500	4

Sitz der Kapitalgesellschaft	II. Erhöhung der Eigenkapitalquote um ... auf ...							
	+ 10 vH auf 21,52 vH		+ 20 vH auf 23,47 vH		+ 40 vH auf 27,38 vH		+ 100 vH auf 39,12 vH	
	Steuerbelastung							
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland Rechtsstand 2005	**1 862 513**	**12**	**1 887 480**	**12**	**1 939 902**	**12**	**1 974 853**	**12**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**1 190 395**	**5**	**1 209 341**	**5**	**1 249 119**	**5**	**1 275 638**	**5**
Finnland	1 266 600	6	1 286 274	6	1 327 588	6	1 355 133	6
Frankreich	2 330 813	13	2 356 030	13	2 409 213	13	2 444 686	13
Irland	670 658	1	681 088	1	702 999	1	717 603	1
Italien	1 763 154	11	1 788 397	11	1 841 411	11	1 876 753	11
Niederlande	1 452 596	9	1 476 130	9	1 525 552	9	1 558 498	9
Österreich	1 742 665	10	1 761 610	10	1 801 389	10	1 827 907	10
Polen	942 914	3	957 424	3	987 891	3	1 008 203	3
Schweden	1 316 106	7	1 337 237	7	1 381 615	7	1 411 202	7
Slowakei	906 393	2	917 570	2	943 674	2	961 534	2
Ungarn	1 428 131	8	1 439 238	8	1 462 917	8	1 480 175	8
Vereinigtes Königreich	1 165 619	4	1 181 150	4	1 213 768	4	1 235 508	4

Effekte zurückzuführen. Neben die Wirkungen des verminderten Abzugs von Fremdkapitalzinsen auf der Unternehmensebene tritt aufgrund gestiegener Erfolge ein erhöhtes Potential an Ausschüttungen an die Anteilseigner am Ende des Berechungszeitraums.

Für die transparent besteuerte **deutsche Personengesellschaft** bleibt zu bemerken, dass der absolute Anstieg der Steuerbelastung bei Zunahme der Eigenkapitalquote nach dem Rechtsstand des Jahres 2005 höher ist als unter der Dualen Einkommensteuer. Der Grund liegt in der verminderten Ertragssteuerbelastung, die durch die ermäßigte Besteuerung der Eigenkapitalverzinsung zustande kommt.

Tabelle 22*

Gesamtsteuerbelastungen bei Variation der Eigenkapitalquote

	Modellunternehmen		I. Absenkung der Eigenkapitalquote um ... auf ...					
	Eigenkapitalquote: 19,56 vH		- 10 vH auf 17,60 vH		- 20 vH auf 15,65 vH		- 30 vH auf 13,69 vH	
	Steuerbelastung							
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland								
Kapitalgesellschaften								
Rechtsstand 2005	**2 553 348**	**11**	**2 517 917**	**11**	**2 482 480**	**11**	**2 447 053**	**11**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**2 112 634**	**4**	**2 093 661**	**4**	**2 074 696**	**4**	**2 055 722**	**4**
Personengesellschaften								
Rechtsstand 2005	**2 500 817**	**9**	**2 464 125**	**9**	**2 427 435**	**9**	**2 390 689**	**9**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**1 642 436**	**2**	**1 624 246**	**2**	**1 604 433**	**2**	**1 584 626**	**2**
Finnland	2 281 987	5	2 250 629	5	2 219 369	5	2 188 873	5
Frankreich	3 077 946	15	3 016 785	14	2 979 068	14	2 941 889	14
Irland	2 531 097	10	2 496 461	10	2 461 827	10	2 427 194	10
Italien	2 359 143	7	2 326 790	7	2 294 368	7	2 262 063	7
Niederlande	2 383 098	8	2 348 251	8	2 313 407	8	2 278 560	8
Österreich	2 604 987	13	2 573 584	13	2 542 183	13	2 510 778	13
Polen	1 689 003	3	1 664 182	3	1 639 363	3	1 614 539	3
Schweden	3 045 331	14	3 034 619	15	3 028 172	15	3 019 774	15
Slowakei	1 042 487	1	1 032 867	1	1 023 820	1	1 014 771	1
Ungarn	2 578 613	12	2 549 051	12	2 519 490	12	2 489 925	12
Vereinigtes Königreich	2 287 580	6	2 258 735	6	2 229 894	6	2 201 050	6
Sitz der Kapitalgesellschaft	**II. Erhöhung der Eigenkapitalquote um ... auf ...**							
	+ 10 vH auf 21,52 vH		**+ 20 vH auf 23,47 vH**		**+ 40 vH auf 27,38 vH**		**+ 100 vH auf 39,12 vH**	
	Steuerbelastung							
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland								
Kapitalgesellschaften								
Rechtsstand 2005	**2 588 779**	**11**	**2 624 212**	**11**	**2 698 616**	**11**	**2 748 221**	**12**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**2 131 601**	**4**	**2 150 575**	**4**	**2 190 413**	**4**	**2 143 684**	**4**
Personengesellschaften								
Rechtsstand 2005	**2 537 168**	**9**	**2 573 515**	**9**	**2 648 794**	**9**	**2 698 623**	**9**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**1 662 217**	**2**	**1 681 996**	**2**	**1 723 529**	**2**	**1 751 215**	**2**
Finnland	2 314 196	5	2 346 586	6	2 415 752	6	2 452 335	6
Frankreich	3 094 277	15	3 133 710	15	3 217 337	15	3 283 584	15
Irland	2 565 736	10	2 600 368	10	2 673 107	10	2 721 593	10
Italien	2 391 366	7	2 423 581	7	2 491 143	7	2 536 023	7
Niederlande	2 417 944	8	2 452 793	8	2 525 970	8	2 574 752	8
Österreich	2 636 389	13	2 667 794	13	2 733 739	13	2 777 701	13
Polen	1 713 826	3	1 738 648	3	1 790 771	3	1 825 521	3
Schweden	3 055 356	14	3 074 845	14	3 119 709	14	2 787 272	14
Slowakei	1 052 679	1	1 062 876	1	1 086 920	1	1 103 406	1
Ungarn	2 608 177	12	2 637 742	12	2 699 899	12	2 741 623	11
Vereinigtes Königreich	2 316 423	6	2 345 266	5	2 405 842	5	2 446 220	5

Vermögensstruktur

42.* Um den Einfluss der Vermögensstruktur auf die Steuerbelastungen zu untersuchen, wird gegenüber dem Ausgangsfall der Anteil des Sachanlagevermögens (in Form von Maschinen und

Grundvermögen) von 27,87 vH um 2 vH erhöht beziehungsweise um bis zu 20 vH gesenkt. Die produzierten und abgesetzten Einheiten und damit die Umsatzerlöse werden dabei konstant gehalten. Damit auch das Gesamtvermögen des Unternehmens konstant bleibt, erfolgt jeweils korrespondierend eine Verringerung beziehungsweise Erhöhung der langfristigen inländischen Forderungen, wodurch sich auch die Zins- und Liquiditätswirkungen ändern.

Auf **Unternehmensebene** sinken für alle analysierten Länder die Steuerbelastungen mit steigender Anlageintensität (Tabelle 23*). Der Haupteinfluss geht von den Ertragsteuern aus, da höhere Abschreibungen und verminderte Zinserträge zu sinkenden Gewinnen führen. Insbesondere in Ländern mit günstigen Abschreibungsregeln für Sachanlagen (wie die Slowakei oder Finnland) und hohen Ertragsteuersätzen schlägt sich die Substitution von Finanz- durch Sachanlagevermögen positiv nieder. Dem wirken teilweise die ertragsunabhängigen Steuern entgegen. Die steigende Anlageintensität führt zu einer Erhöhung des Grundvermögens und damit in allen Ländern zu einem Anstieg der Grundsteuer. Außerdem erhöht in einigen Staaten das vermehrte Sachanlagevermögen im Gegensatz zu Finanzkapital die Bemessungsgrundlagen weiterer ertragsunabhängiger Steuern. Als Beispiel ist die *taxe professionnelle* in Frankreich zu nennen, der ausschließlich das Sachkapital unterliegt. Im Ergebnis ist zu erkennen, dass ausgehend von der um 20 vH gesenkten bis zur um 2 vH gesteigerten Anlageintensität die Steuerbelastungsunterschiede zwischen den Ländern stark schwanken. Prozentual am stärksten sinkt die Steuerbelastung mit 13,6 vH in den Niederlanden, wofür maßgeblich die vergleichsweise hohe Ertragsteuerquote auf Unternehmensebene mit 97,9 vH ursächlich ist. Am schwächsten sinkt sie hingegen in Ungarn mit 6,2 vH, wo eine relativ hohe Grundsteuer erhoben wird und höhere Abschreibungen bei der lokalen Wert-

Tabelle 23*

Unternehmensteuerbelastungen bei Variation der Anlageintensität

Sitz der Kapitalgesellschaft	**Ausgangsfall Anlageintensität: 27,87 vH**		**Absenkung um … auf …**								**Erhöhung um … auf …**	
			- 20 vH auf 22,30 vH		**- 10 vH auf 25,08 vH**		**- 6 vH auf 26,20 vH**		**- 2 vH auf 27,31 vH**		**+ 2 vH auf 28,43 vH**	
	Steuerbelastung											
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland Rechtsstand 2005	**1 837 550**	**12**	**2 090 983**	**12**	**1 960 583**	**12**	**1 918 721**	**12**	**1 864 554**	**12**	**1 811 256**	**12**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**1 171 456**	**5**	**1 330 506**	**5**	**1 248 673**	**5**	**1 222 402**	**5**	**1 188 407**	**5**	**1 154 955**	**5**
Finnland	1 246 925	6	1 404 973	6	1 323 704	6	1 297 612	6	1 263 872	6	1 230 534	6
Frankreich	2 306 050	13	2 461 518	13	2 381 554	13	2 355 859	13	2 322 878	13	2 289 321	13
Irland	660 223	1	732 263	1	696 912	1	684 471	1	668 394	1	652 401	1
Italien	1 737 907	11	1 978 707	11	1 854 865	11	1 815 111	11	1 763 702	11	1 713 644	11
Niederlande	1 429 062	9	1 630 646	9	1 526 955	9	1 493 675	9	1 450 612	9	1 408 152	8
Österreich	1 723 723	10	1 867 998	10	1 793 821	10	1 770 011	10	1 739 215	10	1 708 761	10
Polen	928 403	3	1 040 742	3	982 986	3	964 453	3	940 482	3	916 760	3
Schweden	1 294 971	7	1 472 698	7	1 381 282	7	1 351 944	7	1 313 977	7	1 276 540	7
Slowakei	895 473	2	1 013 083	2	934 885	2	918 997	2	902 019	2	891 600	2
Ungarn	1 417 023	8	1 502 749	8	1 456 311	8	1 441 354	8	1 425 035	8	1 409 262	9
Vereinigtes Königreich	1 150 090	4	1 239 462	4	1 193 642	4	1 178 928	4	1 159 932	4	1 140 836	4

schöpfungsteuer, auf die ein Anteil von 43,5 vH der Unternehmensteuerbelastung entfällt, die Bemessungsgrundlage nicht mindern. Dies erklärt, warum Ungarn bei einer im Vergleich zum Ausgangsfall gesteigerten Sachanlageintensität hinter die Niederlande zurückfällt. Ansonsten führt die Variation der Vermögensstruktur jedoch zu keinen Verschiebungen im Länderranking, was insgesamt ein Beleg dafür ist, dass Steuerbelastungsdifferenzen auf Unternehmensebene in erster Linie durch Steuersatzunterschiede bei den Ertragsteuern und weniger durch unterschiedliche Gewinnermittlungsvorschriften verursacht werden.

Bei der **deutschen Kapitalgesellschaft** ergeben sich durch eine Variation der Anlageintensität in der vorgenommenen Bandbreite sowohl nach dem Rechtsstand des Jahres 2005 (13,4 vH) als auch nach dem Konzept der Dualen Einkommensteuer (13,2 vH) vergleichbare Veränderungen der Steuerbelastungen. Im internationalen Vergleich sind diese Veränderungen jedoch relativ hoch, was auf die hohen Anteile der Ertragsteuerbelastung an der der Unternehmensteuerbelastung mit 98,6 vH beziehungsweise 97,3 vH (Tabelle 18*) zurückzuführen ist.

43.* Auf **Gesamtebene** kommt bei der Kapitalgesellschaft zu den bisher genannten Effekten hinzu, dass durch die sinkenden Unternehmensgewinne bei steigenden Anlageintensitäten weniger Ausschüttungspotential geschaffen wird, das am Ende des Betrachtungszeitraums durch die Besteuerung beim Anteilseigner Wirkung entfaltet. Die absoluten Belastungsdifferenzen zwischen höchster und niedrigster Anlageintensität nehmen deshalb zu (Tabelle 24*). Die beschriebenen Auswirkungen steigen mit der Höhe der Dividendenbesteuerung. Geringere Abstände zwischen den untersuchten Staaten auf der Gesamtebene führen außerdem zu vermehrten Rangfolgeverschiebungen, die allerdings in keinem Fall mehr als zwei Positionen ausmachen.

Tabelle 24*

Gesamtsteuerbelastungen bei Variation der Anlageintensität

	Ausgangsfall Anlageintensität: 27,87 vH		**Absenkung um … auf …**								**Erhöhung um … auf …**	
			- 20 vH auf 22,30 vH		**- 10 vH auf 25,08 vH**		**- 6 vH auf 26,20 vH**		**- 2 vH auf 27,31 vH**		**+ 2 vH auf 28,43 vH**	
	Steuerbelastung											
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland												
- KapG (2005)	**2 553 348**	**11**	**2 889 445**	**13**	**2 716 521**	**12**	**2 661 009**	**12**	**2 589 184**	**11**	**2 518 478**	**11**
- KapG (DIT)	**2 112 634**	**4**	**2 387 592**	**4**	**2 246 131**	**4**	**2 200 718**	**4**	**2 141 961**	**4**	**2 084 109**	**4**
Deutschland												
- PG (2005)	**2 500 817**	**9**	**2 821 293**	**9**	**2 658 148**	**9**	**2 605 038**	**9**	**2 535 501**	**9**	**2 466 655**	**9**
- PG (DIT)	**1 642 436**	**2**	**1 888 697**	**2**	**1 749 138**	**2**	**1 711 464**	**2**	**1 668 136**	**2**	**1 622 124**	**2**
Finnland	2 281 987	5	2 591 711	6	2 432 042	6	2 381 016	6	2 339 086	6	2 250 600	5
Frankreich	3 077 946	15	3 348 334	14	3 221 832	14	3 172 425	14	3 132 213	15	3 025 691	15
Irland	2 531 097	10	2 822 671	11	2 673 034	10	2 624 781	10	2 562 354	10	2 500 785	10
Italien	2 359 143	7	2 657 317	7	2 501 825	7	2 453 527	7	2 390 692	7	2 328 378	7
Niederlande	2 383 098	8	2 684 158	8	2 529 287	8	2 479 575	8	2 415 256	8	2 350 709	8
Österreich	2 604 987	13	2 863 064	12	2 730 327	13	2 687 719	13	2 632 601	13	2 578 217	13
Polen	1 689 003	3	1 893 902	3	1 788 520	3	1 754 697	3	1 710 944	3	1 667 756	3
Schweden	3 045 331	14	3 460 132	15	3 245 894	15	3 177 124	15	3 086 509	14	3 000 488	14
Slowakei	1 042 487	1	1 135 415	1	1 073 657	1	1 061 673	1	1 047 783	1	1 038 614	1
Ungarn	2 578 613	12	2 822 135	10	2 697 123	11	2 656 502	11	2 604 535	12	2 553 434	12
Vereinigtes Königreich	2 287 580	6	2 504 482	5	2 393 012	5	2 357 226	5	2 310 956	5	2 265 092	6

Die **deutsche Kapitalgesellschaft** verliert bei Zugrundelegung des Rechtsstands des Jahres 2005 bei einer Reduktion der Anlageintensität um 20 vH auf der Gesamtebene zwei Ränge und fällt hinter Ungarn und Österreich zurück. Unter dem Regime der Dualen Einkommensteuer verschlechtert sich Deutschland hingegen nicht. Auch bei der **deutschen Personengesellschaft** dominieren die von den Ertragsteuern ausgehenden Einflüsse. Höhere Abschreibungen und verminderte Zinserträge führen auch bei dieser Rechtsform zu sinkenden Gewinnen und effektiven Gesamtsteuerbelastungen. Aufgrund ausreichend großer Abstände zu den nächstplatzierten Ländern finden jedoch keine Rangfolgeverschiebungen statt.

Vergleich verschiedener Wirtschaftsbereiche

44.* Zur Gewinnung möglichst aussagekräftiger Ergebnisse wird nach der isolierten Variation einzelner Parameter des im Ausgangsfall untersuchten Unternehmens des Verarbeitenden Gewerbes im Folgenden ein breites Spektrum weiterer Unternehmen betrachtet. Es handelt sich um Unternehmen des Baugewerbes, Handels, Verkehrs und Dienstleistungsbereichs sowie der zum Verarbeitenden Gewerbe gehörenden Bereiche: Ernährungsgewerbe, Chemische Industrie, Metallerzeugung, Maschinenbau, Elektrotechnik, Straßenfahrzeugbau. Tabelle 1* enthält die Kennzahlen dieser Unternehmen.

Auf **Unternehmensebene** zeigt der Vergleich der Wirtschaftsbereiche, dass die relative Belastungssituation im Verarbeitenden Gewerbe nicht verallgemeinert werden kann (Tabelle 25*). Die Belastungsdifferenzen fallen je nach Wirtschaftsbereich und somit je nach Ausprägung der betriebswirtschaftlichen Kennzahlen, an welche die nationalen Steuersysteme anknüpfen, im internationalen Vergleich unterschiedlich aus. Das vom Wirtschaftsbereich abhängige Steuergefälle wird besonders deutlich, wenn man das Unternehmen des Verkehrsgewerbes betrachtet, das im Gegensatz zum Ausgangsunternehmen relativ ertragsschwach ist. In diesem Fall wird die Gesamtsteuerbelastung sehr stark durch die ertragsunabhängigen Steuern bestimmt. Aufgrund des großen Einflusses der ertragsunabhängigen Steuern ergibt sich in Frankreich die mit Abstand höchste Belastung. In Österreich (Kommunalsteuer) und im Vereinigten Königreich (*business rates*) ergeben sich verglichen mit Deutschland ebenfalls höhere Effektivbelastungen. Dagegen schneidet der Dienstleistungssektor aufgrund der sehr guten Ertragslage aus deutscher Sicht ungünstig ab. Mit Blick auf die übrigen Unternehmen zeigt sich, dass die Belastungsdifferenzen aus deutscher Sicht im Vergleich zum Verarbeitenden Gewerbe sowohl geringer als auch höher sein können. Demnach hat die Zugehörigkeit eines Unternehmens zu einem bestimmten Wirtschaftsbereich einen entscheidenden Einfluss auf die Höhe der zwischenstaatlichen Belastungsdifferenzen.

Allerdings werden die für das im Ausgangsfall betrachtete Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes ermittelten Belastungsunterschiede durch die Unternehmen anderer Wirtschaftsbereiche im Grundsatz bestätigt. Danach sind die Belastungen nur in Frankreich beständig höher, was bis auf das Bau- und Verkehrsgewerbe zur Folge hat, dass **Deutschland** bei Zugrundelegung des Rechtsstands des Jahres 2005 in der Länderrangliste stets den vorletzten Platz einnimmt und steuerlich ein vergleichsweise sehr unattraktives Umfeld bietet. In Staaten wie etwa Polen, Finnland und den Niederlanden sind die Belastungen durchweg deutlich geringer als in Deutschland. Nur im Verhältnis zu Österreich kommt es zu einem zweimaligen Vorzeichenwechsel (Verkehr und Bau). Im Falle der Dualen Einkommensteuer zählt Deutschland konstant zu den Ländern mit relativ günstigen steuerlichen Rahmenbedingungen. In der Mehrzahl der Fälle rangiert die deutsche Kapitalge-

sellschaft wie im Ausgangsfall des Verarbeitenden Gewerbes auf dem 5. Rang. Am besten schneidet Deutschland wiederum im Verkehrsgewerbe ab, dieses Mal auf Rang drei.

Tabelle 25*

Steuerbelastungen auf Unternehmensebene im internationalen Vergleich nach Wirtschaftsbereichen

Sitz der Kapitalgesellschaft	Verarbeitendes Gewerbe		Baugewerbe		Handel		Verkehr		Dienstleistungen	
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland Rechtsstand 2005	**1 837 550**	**12**	**1 038 669**	**11**	**856 656**	**12**	**1 351 566**	**8**	**4 220 955**	**12**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**1 171 456**	**5**	**653 710**	**5**	**539 494**	**5**	**843 750**	**3**	**2 667 862**	**5**
Finnland	1 246 925	6	706 812	6	575 374	6	980 594	6	2 843 671	6
Frankreich	2 306 050	13	1 315 018	13	885 919	13	2 923 100	13	4 337 698	13
Irland	660 223	1	382 216	1	305 395	1	709 013	1	1 614 579	1
Italien	1 737 907	11	966 523	10	804 384	11	1 259 122	7	4 043 290	11
Niederlande	1 429 062	9	794 771	8	657 377	9	975 532	5	3 268 720	9
Österreich	1 723 723	10	1 090 634	12	751 428	10	1 723 927	11	3 317 804	10
Polen	928 403	3	503 175	3	439 152	3	730 185	2	1 991 252	2
Schweden	1 294 971	7	736 659	7	604 458	7	965 230	4	3 009 742	7
Slowakei	895 473	2	502 175	2	424 433	2	1 579 878	9	2 001 317	3
Ungarn	1 417 023	8	951 642	9	656 751	8	1 600 123	10	2 559 728	4
Vereinigtes Königreich	1 150 090	4	619 777	4	502 353	4	1 728 370	12	3 215 083	8

Sitz der Kapitalgesellschaft	Ausgewählte Bereiche des Verarbeitenden Gewerbes											
	Ernährungsgewerbe		Chemische Industrie		Metallerzeugung		Maschinenbau		Elektrotechnik		Straßenfahrzeugbau	
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland Rechtsstand 2005	**1 604 272**	**12**	**2 655 060**	**12**	**2 396 786**	**12**	**2 238 376**	**12**	**2 664 143**	**12**	**1 683 067**	**12**
Duale Einkommensteuer (DIT)	**1 011 746**	**4**	**1 708 382**	**4**	**1 530 043**	**5**	**1 425 029**	**4**	**1 699 197**	**6**	**1 071 345**	**5**
Finnland	1 086 968	6	1 822 822	6	1 623 701	6	1 506 638	6	1 783 596	7	1 136 843	6
Frankreich	2 003 857	13	3 124 276	13	2 834 774	13	2 551 027	13	2 915 336	13	2 209 055	13
Irland	592 419	1	972 439	1	850 222	1	792 473	1	916 495	1	590 769	1
Italien	1 470 224	11	2 554 231	11	2 264 919	11	2 144 658	11	2 471 151	11	1 607 509	10
Niederlande	1 234 130	8	2 102 399	9	1 879 766	9	1 747 526	8	2 088 939	9	1 308 276	8
Österreich	1 385 568	9	2 274 411	10	2 105 494	10	2 038 248	10	2 272 874	10	1 614 814	11
Polen	831 855	3	1 383 802	3	1 207 305	3	1 109 523	3	1 334 699	3	854 064	3
Schweden	1 122 225	7	1 899 850	7	1 696 548	7	1 583 223	7	1 881 797	8	1 171 713	7
Slowakei	797 363	2	1 329 098	2	1 168 776	2	1 099 022	2	1 309 960	2	820 367	2
Ungarn	1 461 170	10	1 998 213	8	1 713 937	8	1 819 484	9	1 631 548	4	1 353 255	9
Vereinigtes Königreich	1 026 151	5	1 739 708	5	1 478 021	4	1 430 550	5	1 671 131	5	968 178	4

45.* Ein Blick auf die **Gesamtebene** erlaubt es zusätzlich, die Rechtsform der Personengesellschaft wirtschaftsbereichübergreifend einzuordnen. Die zusätzlichen Effekte, die von der Gesellschafterebene ausgehen, führen tendenziell zu abnehmenden Steuerbelastungsdifferenzen (Tabelle 26*) und vermehrten Vorzeichenwechseln. Das bedeutet, dass die Länderrangfolge über die

Tabelle 26*

Steuerbelastungen auf Gesamtebene im internationalen Vergleich nach Wirtschaftsbereichen

	Verarbeitendes Gewerbe		Baugewerbe		Handel		Verkehr		Dienstleistungen	
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland										
- KapG (2005)	**2 553 348**	**11**	**1 421 063**	**10**	**973 794**	**14**	**1 896 866**	**9**	**6 458 093**	**13**
- KapG (DIT)	**2 112 634**	**4**	**1 205 532**	**4**	**691 230**	**5**	**1 250 668**	**2**	**4 792 760**	**4**
Deutschland										
- PG (2005)	**2 500 817**	**9**	**1 348 624**	**9**	**924 458**	**12**	**1 899 029**	**10**	**6 067 175**	**11**
- PG (DIT)	**1 642 436**	**2**	**809 770**	**2**	**754 507**	**7**	**1 525 126**	**3**	**4 390 532**	**3**
Finnland	2 281 987	5	1 240 252	5	674 874	4	1 830 158	7	5 760 853	6
Frankreich	3 077 946	15	1 726 134	14	1 047 891	15	3 416 632	15	7 592 874	15
Irland	2 531 097	10	1 506 606	12	650 187	3	1 916 129	11	6 487 107	14
Italien	2 359 143	7	1 307 211	6	956 798	13	1 602 592	4	5 693 998	5
Niederlande	2 383 098	8	1 316 241	7	816 111	9	1 844 552	8	6 066 658	10
Österreich	2 604 987	13	1 501 986	11	872 006	10	2 325 661	13	5 977 396	8
Polen	1 689 003	3	951 731	3	562 084	2	1 235 571	1	4 105 846	2
Schweden	3 045 331	14	1 750 705	15	791 084	8	1 639 804	5	6 086 948	12
Slowakei	1 042 487	1	552 705	1	463 817	1	1 762 178	6	2 284 051	1
Ungarn	2 578 613	12	1 580 400	13	873 443	11	2 223 741	12	5 995 276	9
Vereinigtes Königreich	2 287 580	6	1 328 353	8	707 503	6	2 374 170	14	5 977 245	7

	Ausgewählte Bereiche des Verarbeitenden Gewerbes											
	Ernährungs-gewerbe		Chemische Industrie		Metall-erzeugung		Maschinenbau		Elektrotechnik		Straßen-fahrzeugbau	
	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang	Euro	Rang
Deutschland												
- KapG (2005)	**1 936 012**	**14**	**3 554 804**	**13**	**3 342 868**	**13**	**3 172 088**	**11**	**3 714 189**	**13**	**2 285 599**	**10**
- KapG (DIT)	**1 375 020**	**5**	**2 940 224**	**4**	**2 775 481**	**4**	**2 658 973**	**4**	**3 084 781**	**4**	**1 935 903**	**4**
Deutschland												
- PG (2005)	**1 912 557**	**13**	**3 396 881**	**10**	**3 230 722**	**9**	**3 093 017**	**9**	**3 582 077**	**10**	**2 187 857**	**9**
- PG (DIT)	**1 559 638**	**6**	**2 422 369**	**3**	**2 284 561**	**3**	**2 179 376**	**3**	**2 632 201**	3	**1 463 230**	2
Finnland	1 368 914	4	3 030 434	5	2 936 185	6	2 796 372	5	3 256 032	6	2 007 481	6
Frankreich	2 429 795	15	4 168 232	14	3 863 066	14	3 665 821	14	4 178 500	14	2 857 581	15
Irland	1 288 173	3	3 466 195	11	3 279 084	12	3 121 035	10	3 586 511	12	2 332 235	12
Italien	1 764 158	10	3 334 777	8	3 035 053	7	2 875 384	7	3 344 945	7	2 174 423	8
Niederlande	1 668 634	8	3 288 999	7	3 117 998	8	3 059 226	8	3 506 847	9	2 117 386	7
Österreich	1 832 326	11	3 369 339	9	3 277 624	11	3 184 288	12	3 585 760	11	2 292 960	11
Polen	1 114 779	2	2 404 294	2	2 208 995	2	2 073 055	2	2 434 313	2	1 554 886	3
Schweden	1 710 289	9	4 199 940	15	3 987 394	15	3 976 615	15	4 543 215	15	2 816 135	14
Slowakei	929 943	1	1 418 484	1	1 311 250	1	1 255 206	1	1 462 442	1	892 773	1
Ungarn	1 906 472	12	3 537 017	12	3 275 513	10	3 252 980	13	3 420 358	8	2 396 147	13
Vereinigtes Königreich	1 588 199	7	3 158 362	6	2 925 431	5	2 825 558	6	3 240 043	5	2 006 534	5

Wirtschaftsbereiche hinweg stärker variiert. Dennoch gehört **Deutschland** mit der **Personengesellschaft** bei Zugrundelegung des Rechtsstands des Jahres 2005 in jedem Wirtschaftsbereich zu den steuerlich unvorteilhafteren Standorten. Unter der Dualen Einkommensteuer verbessert sich die Situation dagegen spürbar. Die Personengesellschaft nimmt nunmehr im Ländervergleich re-

gelmäßig den 2. oder 3. Rang ein; die Kapitalgesellschaft rangiert in den meisten Fällen ein bis zwei Positionen darüber.

2. Konsequenzen einer Dualen Einkommensteuer für die Unternehmensbesteuerung in Deutschland

Ausgangsfall

46.* Zur Analyse der rechtsformspezifischen Belastungswirkungen der Dualen Einkommensteuer in Deutschland werden die Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Kapital- und Personengesellschaften näher analysiert. Dazu wird bei Kapitalgesellschaften generell auf die Gesamtebene unter Einbeziehung der Anteilseigner abgestellt.

Unter Zugrundelegung des Rechtsstands des Jahres 2005 unterliegt das Ausgangsunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft über den Berechnungszeitraum von zehn Perioden einer um 2,06 vH niedrigeren Steuerbelastung als in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft. Unter der Dualen Einkommensteuer steigt der Belastungsvorteil der Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft dagegen auf 22,26 vH. Zur Ursachenanalyse dieser rechtsformspezifischen Steuerbelastungsunterschiede werden nachfolgend die Belastungswirkungen der einzelnen Steuerarten getrennt nach dem Rechtsstand des Jahres 2005 und bei Zugrundelegung der Dualen Einkommensteuer analysiert. Die bis auf Sekundäreffekte bei den Ertragsteuern rechtsformneutrale Grundsteuer wird dabei vernachlässigt. Tabelle 27* zeigt, wie sich die jeweiligen Gesamtsteuerbelastungen zusammensetzen.

Tabelle 27*

Steuerartenbezogene Belastung[1)] für das Modellunternehmen in Abhängigkeit von der Rechtsform in Deutschland

Euro

	GrSt	GewSt	KSt	SolZ auf KSt	KiSt	ESt	SolZ auf ESt	**Gesamtsteuerbelastung**
Rechtsstand 2005:								
Personengesellschaft	20 029	62 611	.	.	78 517	2 235 221	104 439	**2 500 817**
Kapitalgesellschaft	19 368	466 066	867 234	45 938	79 834	1 019 626	55 282	**2 553 348**
Duale Einkommensteuer (DIT):								
Personengesellschaft	24 700	.	.	.	64 378	1 475 303	78 055	**1 642 436**
Kapitalgesellschaft	23 616	.	797 240	42 316	61 894	1 126 182	61 386	**2 112 634**

1) GrSt - Grundsteuer; GewSt - Gewerbesteuer; KSt - Körperschaftsteuer; SolZ auf KSt - Solidaritätszuschlag auf Körperschaftsteuer; KiSt - Kirchensteuer, ESt - Einkommensteuer; SolZ auf ESt - Solidaritätszuschlag auf Einkommensteuer.

Für den **Rechtsstand des Jahres 2005**[13*)] ergeben sich unter Zugrundelegung der Daten des Ausgangsfalls Belastungsvorteile der Personengesellschaft bei der Gewerbesteuer, die so erheblich sind, dass sie die Belastungsnachteile bei der Einkommensteuer im Vergleich zur Summe aus Kör-

[13*)] Die Vorteilhaftigkeit von Personen- gegenüber Kapitalgesellschaften im Hinblick auf die Steuerbelastung mittelständisch strukturierter Unternehmen ist seit längerem bekannt (Jacobs et al. (2003)). Sie wird auch durch die mit dem Modell von Devereux und Griffith ermittelten Ergebnisse bestätigt.

perschaft- und Einkommensteuer bei der Kapitalgesellschaft überkompensieren. Hauptverantwortlich für den immensen gewerbesteuerlichen Vorteil der Personengesellschaft ist die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG und damit auch mittelbar auf den Solidaritätszuschlag. Die dadurch bei der Einkommensteuer erzielte Ersparnis ist so hoch, dass der Gewerbesteuer *de facto* kaum noch eine belastende Wirkung zukommt.[14*)] Deshalb fällt es auch nicht ins Gewicht, dass bei der Personengesellschaft Zinsen aus Gesellschafterdarlehen als Sonderbetriebseinnahmen der Gewerbesteuer unterliegen.

47.* Auf den ersten Blick ist es überraschend, dass unter der **Dualen Einkommensteuer** der Belastungsvorteil der Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft von 2,06 vH auf 22,26 vH ansteigt. Werden nämlich ausschließlich Gewinne in Höhe der günstig besteuerten Eigenkapitalverzinsung erzielt, ergibt sich rechtsformunabhängig eine identische Grenzsteuerbelastung in Höhe des Steuersatzes auf Kapitaleinkommen beziehungsweise des Körperschaftsteuersatzes. Des Weiteren sind die Grenzsteuersätze auf die Eigenkapitalverzinsung übersteigende Gewinne mit 44,31 vH (Personengesellschaft) beziehungsweise 43,75 vH (Kapitalgesellschaft) nahezu identisch. Hinsichtlich der Besteuerung solcher die Kapitalverzinsung übersteigender Gewinne ist jedoch zu beachten, dass diese bei Kapitalgesellschaften generell der Grenzbelastung von 43,75 vH unterliegen, während bei Personengesellschaften weiterhin der – lediglich um einen Proportionalbereich für Kapitaleinkommen modifizierte – progressive Einkommensteuertarif[15*)] zur Anwendung kommt, bei dem der Grenzsteuersatz erst ab einem Erwerbsanteil von 52 152 Euro 44,31 vH beträgt. Für Erwerbsanteile zwischen 12 739 Euro und 52 152 Euro steigt der Grenzsteuersatz allmählich auf 44,31 vH; und der Durchschnittssteuersatz beläuft sich erst bei Erwerbsanteilen von etwa 2 728 965 Euro auf etwa 44 vH. Für die konkrete Erfolgslage des Ausgangsunternehmens wird der maximale Durchschnittssteuersatz bei der Personengesellschaft bei weitem nicht erreicht.[16*)] Hinzu kommt, dass der Gewinn der Personengesellschaft im Ausgangsfall auf zwei Gesellschafter aufgeteilt wird, bei denen aufgrund ihres persönlichen Status jeweils der Splittingtarif zur Anwendung kommt. Letztlich ist die geringere Tarifbelastung desjenigen Teils der Gewinne, der die günstig besteuerte Eigenkapitalverzinsung übersteigt, ausschlaggebend für den beträchtlichen Belastungsvorteil der Personengesellschaft im Ausgangsfall. Dieser Vorteil wird zum Teil durch Thesaurierungsvorteile der Kapitalgesellschaft kompensiert, da Gewinne nach Abzug der körperschaftsteuerlichen Tarifbelastung von 25 vH zunächst von einer Besteuerung beim Anteilseigner abgeschirmt werden. Allerdings sind die absolute Höhe der nach Berücksichtigung der fixen periodischen Ausschüttung von 75 000 Euro verbleibenden einbehaltenen Gewinne zu gering und der maximale Thesaurierungszeitraum von zehn Perioden zu kurz, um den Nachteil aus der höheren Steuerbelastung über die Eigenkapitalverzinsung hinausgehender Gewinne zu kompensieren.

48.* Im Ergebnis führt die Duale Einkommensteuer bei mittelständisch strukturierten Personengesellschaften zu stärken Entlastungen als bei Kapitalgesellschaften mit identischer Struktur. Dies ist durchaus gewollt, da Personengesellschaften sämtliche Vorteile des geltenden Rechts behalten

---

14*) Eine untergeordnete Rolle spielen dadurch die gewerbesteuerlichen Tarifvorteile der Personengesellschaft in Form von Freibetrag und gestaffelter Messzahl.

15*) Zum Einkommensteuertarif siehe Ziffern 303 ff.

16*) Im konkreten Fall beträgt der Durchschnittssteuersatz für Gewinne 34 vH.

und durch die Duale Einkommensteuer infolge des niedrigeren Proportionalsatzes für Gewinne in Höhe der Eigenkapitalverzinsung zusätzlich entlastet werden. Der bereits nach geltender Rechtslage zu Gunsten der Personengesellschaft bestehende Belastungsvorteil nimmt deshalb deutlich zu. Dieses Ergebnis kann in dieser Form allerdings nicht generalisiert werden. Ein bedeutsamer Einflussfaktor für die rechtsformspezifischen Belastungsdifferenzen ist die Relation von Verzinsungsanteil und über die günstig besteuerte Kapitalverzinsung hinausgehenden Gewinnen und damit die Erfolgssituation des Unternehmens. Dieser Einflussfaktor wird im nächsten Schritt analysiert.

Der Einfluss von Datenvariationen auf die rechtsformspezifischen Steuerbelastungsunterschiede

Erfolgslage

49.* Die Variation der Erfolgslage des Ausgangsunternehmens durch eine schrittweise Anhebung der Umsatzrendite (Ausgangsfall 2,58 vH) von 1,55 vH (Ausgangsfall minus 40 vH) auf bis zu 15,48 vH (Ausgangsfall plus 500 vH) ändert nichts an der vergleichsweise günstigeren Belastungssituation der Personengesellschaft. Während ein Anstieg der Erfolgslage nach dem Rechtsstand des Jahres 2005 allerdings mit zunehmenden Belastungsvorteilen der Personengesellschaft verbunden ist, sinkt der Belastungsvorteil der Personengesellschaft im Rahmen der Dualen Einkommensteuer. Schaubild 4 verdeutlicht die Entwicklung der Belastungsdifferenzen zwischen beiden Rechtsformen in Abhängigkeit von der Umsatzrendite des Ausgangsunternehmens.[17*)] Positive Vorzeichen signalisieren einen Belastungsvorteil der Personengesellschaft.

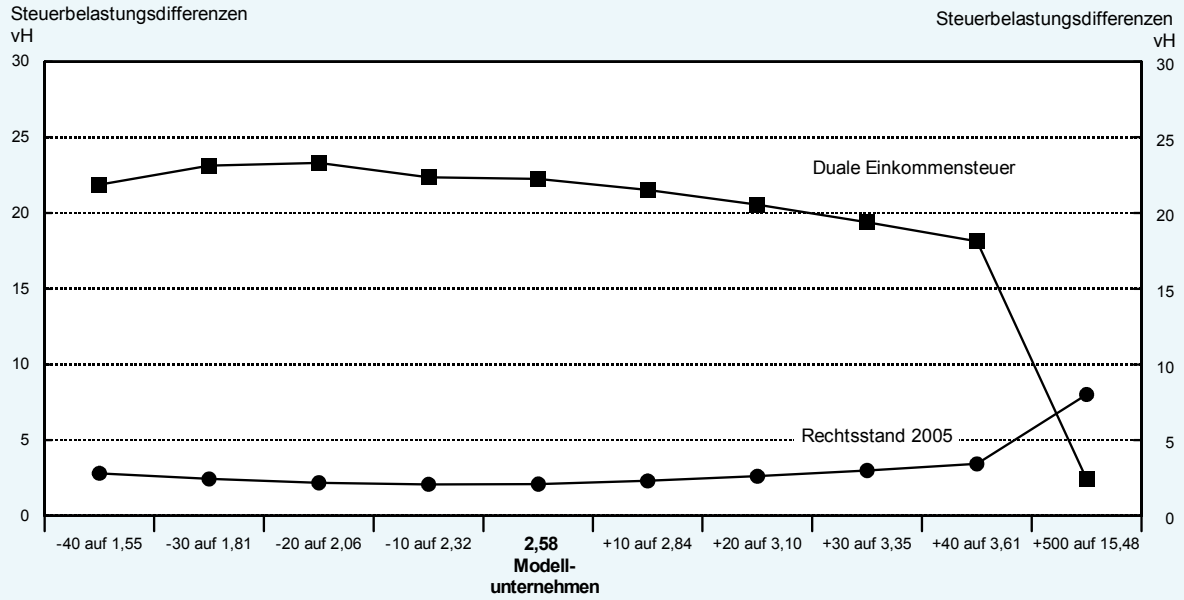
Bei Zugrundelegung des **Rechtsstands des Jahres 2005** ist im Bereich niedriger Renditen zunächst ein Rückgang des Belastungsvorteils der Personengesellschaft auszumachen. Dieser Rückgang ist auf Liquiditätseffekte zurückzuführen, die im Rahmen der Gewerbesteuer entstehen. Im Bereich niedriger Renditen muss das Unternehmen zur Finanzierung seiner Investitionen verstärkt Fremdkapital aufnehmen, wobei die Zinsen bei der Kapitalgesellschaft hälftig mit Gewerbesteuer (§ 8 Nr. 1 GewStG) belastet werden. Bei der Personengesellschaft fällt die Mehrbelastung mit Gewerbesteuer aufgrund der Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) dagegen kaum ins Gewicht. Mit zunehmenden Erfolgen sinkt der Bedarf an Fremdkapital. Folglich nimmt der Einfluss dieser Ungleichbehandlung der Rechtsformen ab, so dass die Belastungsdifferenzen geringer werden. Mit weiter ansteigenden Erfolgen dominieren andere Effekte. Zwar profitiert die Kapitalgesellschaft davon, dass Gewinne, welche die fixe jährliche Ausschüttung von 75 000 Euro übersteigen, durch Thesaurierung von der Besteuerung beim Anteilseigner abgeschirmt werden. Am Ende des zehnperiodigen Berechnungszeitraums werden die kumulierten Gewinnrücklagen jedoch vollständig ausgekehrt und beim Anteilseigner mit Einkommensteuer belastet, was im Beispiel zu höheren Grenzsteuersätzen der Einkommensteuer als im Falle der sofortigen Ausschüttung führt. Dagegen erweist sich die Glättung der Einkommensteuerprogression bei den Mitunternehmern der Personengesellschaft durch Besteuerung der Gewinne in

[17*)] Siehe Tabelle 20* zur Ermittlung der Belastungsdifferenzen zwischen beiden Rechtsformen. Im Falle der Steigerung der Umsatzrendite auf 15,48 vH weist die Kapitalgesellschaft (15 669 574 Euro) im Vergleich zur Personengesellschaft (14 413 514 Euro) nach der Rechtslage des Jahres 2005 eine um 8,02 vH höhere Gesamtsteuerbelastung aus. Bei der Dualen Einkommensteuer reduziert sich die Mehrbelastung der Kapitalgesellschaft (13 032 424 Euro) gegenüber der Personengesellschaft (12 712 052 Euro) auf 2,46 vH.

der Periode ihrer Entstehung als vorteilhafter. Im Endergebnis steigen deshalb die Belastungsdifferenzen wieder an.

Schaubild 4*

Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft[1)] bei Variation der Umsatzrendite



1) Steuerbelastungen einer Kapitalgesellschaft abzüglich der einer Personengesellschaft im Verhältnis zu den Steuerbelastungen der Kapitalgesellschaft x 100.

Auch unter der **Dualen Einkommensteuer** ergibt sich für die Personengesellschaft unabhängig von der Erfolgslage ein Belastungsvorteil gegenüber der Kapitalgesellschaft. Die Belastungsdifferenzen zugunsten der Personengesellschaft vergrößern sich mit steigenden Erfolgen zunächst bis zu einer Umsatzrendite von 2,06 vH (Ausgangsfall minus 20 vH), nehmen dann allerdings kontinuierlich ab. Ausschlaggebend hierfür ist, dass die Gewinne bei der Personengesellschaft dem um einen Proportionalbereich für Kapitaleinkommen erweiterten, progressiven Einkommensteuertarif unterliegen, während bei der Kapitalgesellschaft die Eigenkapitalverzinsung (25 vH) und über die Eigenkapitalverzinsung hinausgehende Gewinne (43,75 vH) konstanten Grenzsteuersätzen unterliegen. Im Bereich niedriger Umsatzrenditen fallen die in geringem Umfang entstehenden Erwerbsanteile am Gewinn der Personengesellschaft zunächst in die unteren Progressionsstufen, während der Anteil progressiv besteuerter Erwerbsanteile mit steigenden Erfolgen zunimmt. Bei einer sehr hohen Rendite (Ausgangsfall plus 500 vH) nähern sich im Bereich derjenigen Teile des Gewinns, die die Eigenkapitalverzinsung übersteigen, der Durchschnittssteuersatz der Personengesellschaft und der Grenzsteuersatz der Kapitalgesellschaft an, so dass der rechtsformabhängige Belastungsunterschied deutlich geringer wird. Verstärkt wird dieser mit steigenden Grenz- und Durchschnittssteuersätzen verbundene Nachteil der Personengesellschaft durch Thesaurierungsvorteile der Kapitalgesellschaft, indem die unter dieser Voraussetzung höheren, über die Eigenkapitalverzinsung hinausgehenden Teile des Gewinns bis zur Ausschüttung am Ende des zehnjährigen Berechnungszeitraums von einer Besteuerung beim Anteilseigner abgeschirmt werden. Für die hier betrachteten Fälle führt der Thesaurierungsvorteil der Kapitalgesellschaft allerdings nicht zu einer Umkehrung der Belastungsdifferenzen.

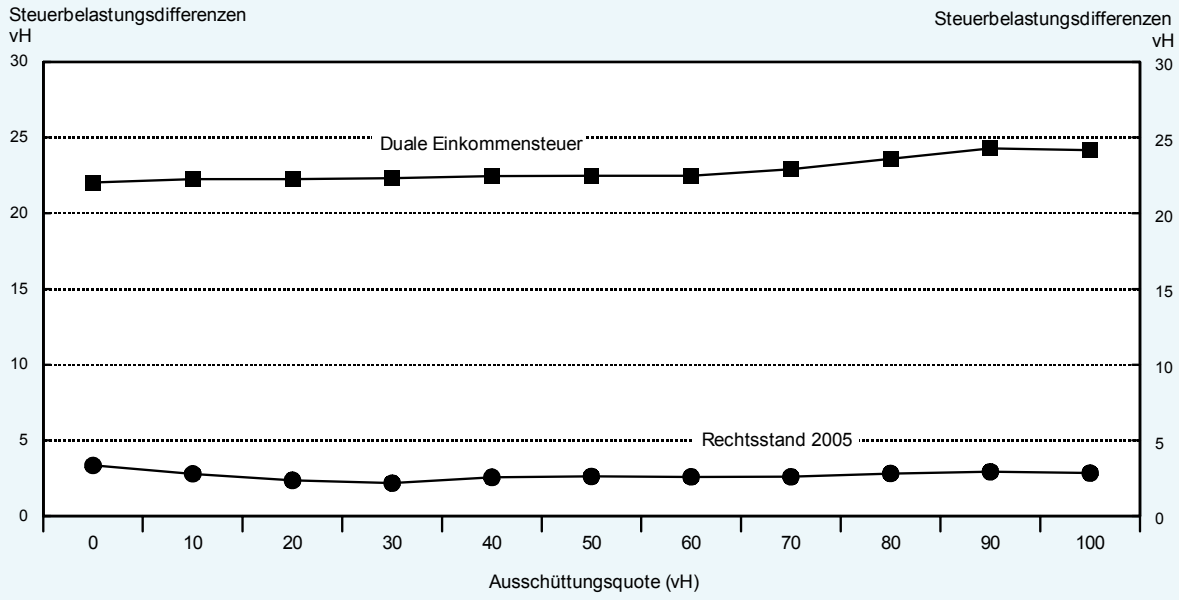
Gewinnverwendung

50.* Hinsichtlich der Gewinnverwendung wird im Ausgangsfall von einer jährlichen Ausschüttung beziehungsweise Entnahme in Höhe von 75 000 Euro der erwirtschafteten Gewinne ausgegangen. Thesaurierte Gewinne werden von der Kapitalgesellschaft am Ende des zehnjährigen Berechnungszeitraums vollständig an die Anteilseigner ausgeschüttet. Nachfolgend wird der Einfluss der Gewinnverwendung auf die Höhe der rechtsformspezifischen Steuerbelastungsdifferenzen untersucht. Dazu wird die jährliche Ausschüttungsquote beziehungsweise Entnahmequote schrittweise von 0 vH (vollständige Einbehaltung der Gewinne) auf 100 vH (vollständige Ausschüttung beziehungsweise Entnahme der Gewinne) gesteigert. Schaubild 5* verdeutlicht die Entwicklung der Belastungsdifferenzen zwischen beiden Rechtsformen in Abhängigkeit von der Ausschüttungsbeziehungsweise Entnahmequote des Unternehmens.[18*)] Positive Vorzeichen signalisieren einen Belastungsvorteil der Personengesellschaft.

Die Ergebnisse in Schaubild 5* zeigen, dass die rechtsformspezifischen Steuerbelastungsdifferenzen nur in geringem Maße von der Ausschüttungsquote beziehungsweise Entnahmequote abhängen und die Personengesellschaft unabhängig von der Gewinnverwendung die steuergünstigere Rechtsform ist. Die festzustellenden Schwankungen der Steuerbelastungsdifferenzen in Abhängigkeit von der Gewinnverwendung sind ausschließlich auf geänderte Steuerbelastungen der Kapitalgesellschaft zurückzuführen.

Schaubild 5*

Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft[1)] bei Variation der Ausschüttungsquote



1) Steuerbelastungen einer Kapitalgesellschaft abzüglich der einer Personengesellschaft im Verhältnis zu den Steuerbelastungen der Kapitalgesellschaft x 100.

18*) Siehe Tabelle 28* zu den absoluten Gesamtsteuerbelastungen der beiden Rechtsformen bei Variation der Ausschüttungsquote.

51.* Bei der Besteuerung der **Personengesellschaft** kommt sowohl nach dem **Rechtsstand des Jahres 2005** als auch im Rahmen der **Dualen Einkommensteuer** das Transparenzprinzip beziehungsweise Mitunternehmerkonzept zur Anwendung. Gewinne unterliegen somit im Feststellungs- beziehungsweise Realisationszeitpunkt unabhängig von ihrer Verwendung der Besteuerung. Im Ergebnis vernachlässigbare Steuerwirkungen, die bei erhöhten Ausschüttungsquoten auftreten, sind lediglich auf Liquiditätseffekte zurückzuführen: Der erhöhte Mittelabfluss aus dem Unternehmen führt zur vermehrten Aufnahme von Fremdkapital und infolgedessen zu niedrigeren Gewinnen, wodurch die Steuerbelastungen aufgrund des zulässigen Zinsabzugs bei den Ertragsteuern leicht sinken.

52.* Bei der **Kapitalgesellschaft** sind bei Anwendung des Rechtsstands des Jahres 2005 und bei der Dualen Einkommensteuer unter Zugrundelegung der sonstigen Daten des Ausgangsfalls unterschiedliche Gewinnverwendungsstrategien steuereffizient. Bei Anwendung des **Rechtsstands des Jahres 2005** führen hohe jährliche Ausschüttungen zu einer geringeren effektiven Steuerbelastung. Ausschlaggebend ist in diesem Fall die Progression des Einkommensteuertarifs. Bei jährlich annähernd gleich bleibenden Ausschüttungen kommt es auf Ebene der Anteilseigner zu keinen nennenswerten Progressionssprüngen. Werden dagegen die Gewinne überwiegend thesauriert, ergeben sich am Ende des zehnjährigen Berechnungszeitraums infolge der Ausschüttung der kumulierten Gewinnrücklagen vergleichsweise hohe steuerpflichtige Einkünfte und dementsprechend Progressionsnachteile. Bei Anwendung der **Dualen Einkommensteuer** ist dagegen eine Thesaurierung der Gewinne im Hinblick auf den Besteuerungszeitpunkt der über die Eigenkapitalverzinsung hinausgehenden Gewinne auf Ebene der Anteilseigner vorteilhaft. Bezüglich der Besteuerung der Eigenkapitalverzinsung ist es aus der Perspektive der Anteilseigner unerheblich, ob diese früher oder später ausgeschüttet werden; sie bleiben stets steuerfrei und werden nicht nachversteuert. Aufgrund der Verzinsung nicht durch Ausschüttungen ausgenutzter Verzinsungsfreibeträge mit dem steuerlichen Rechnungszins können durch Verzögerung der Ausschüttung von Verzinsungsfreibeträgen auch keine negativen Zinseffekte auftreten. Dagegen ist es unter steuerlichen Gesichtspunkten stets lohnend, einen späten Zeitpunkt für die Besteuerung der über die Eigenkapitalverzinsung hinausgehenden Teile des Gewinns zu wählen. Die hiermit verbundenen Progressionsvorteile des Anteilseigners sind ausschlaggebend für die Verringerung der effektiven Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft.

Finanzierung

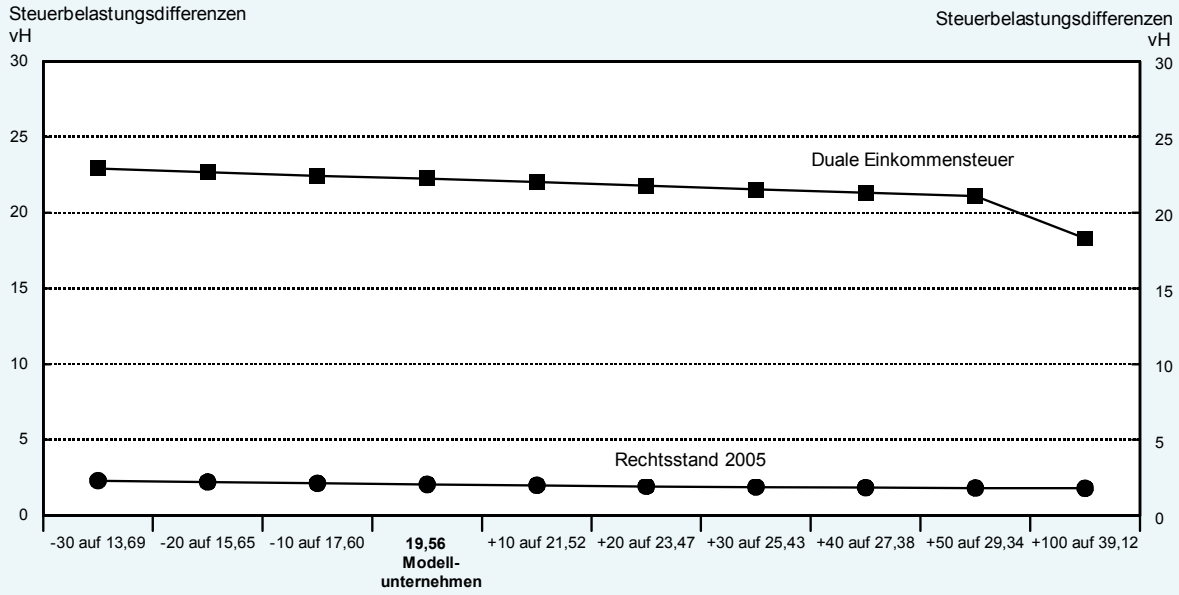
53.* Die Variation der Eigenkapitalquote und damit einhergehend das Ausmaß der Fremdkapitalaufnahme bei fremden Dritten ändert ebenfalls nichts an der steuerlichen Vorteilhaftigkeit der Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft. Dies gilt für den Rechtsstand des Jahres 2005 wie auch für die Duale Einkommensteuer. Aufgrund des erhöhten Zinsabzugs sinken die Gesamtsteuerbelastungen stets mit sinkender Eigenkapitalquote (Tabelle 20*). Gleichzeitig ist Schaubild 6*, das die Entwicklung der Belastungsdifferenzen zwischen beiden Rechtsformen in Abhängigkeit von der Eigenkapitalquote des Unternehmens verdeutlicht, zu entnehmen, dass die Belastungsdifferenzen zugunsten der Personengesellschaft mit sinkender Eigenkapitalquote zunehmen.

Bei Zugrundelegung des **Rechtsstands des Jahres 2005** gründet sich die relative Verschlechterung der Kapitalgesellschaft vor allem auf die hälftige Erfassung der Fremdkapitalzinsen im Rah-

men der Gewerbesteuer. Bei der Personengesellschaft entfaltet die Gewerbesteuer aufgrund ihrer Anrechnung auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) kaum eine Wirkung. Die Kapitalgesellschaft hat jedoch eine höhere Gewerbesteuerlast zu tragen und verschlechtert sich deshalb leicht.

Schaubild 6*

Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft[1)] bei Variation der Eigenkapitalquote



1) Steuerbelastungen einer Kapitalgesellschaft abzüglich der einer Personengesellschaft im Verhältnis zu den Steuerbelastungen der Kapitalgesellschaft x 100.

Unter der **Dualen Einkommensteuer** tritt dieser Effekt bei Abschaffung der Gewerbesteuer nicht auf. Dennoch verschlechtert sich die Kapitalgesellschaft wiederum, falls die Eigenkapitalquote sinkt. Ausschlaggebend ist die im Zuge der gestiegenen Fremdfinanzierung rückläufige Erfolgslage des Unternehmens. Die dadurch in geringerem Umfang entstehenden Erwerbsanteile fallen bei der Personengesellschaft infolge der Anwendung des allgemeinen Einkommensteuertarifs in niedrigere Progressionsstufen. Insoweit kann auf die Ausführungen zur Variation der Erfolgslage verwiesen werden.

Vermögensstruktur

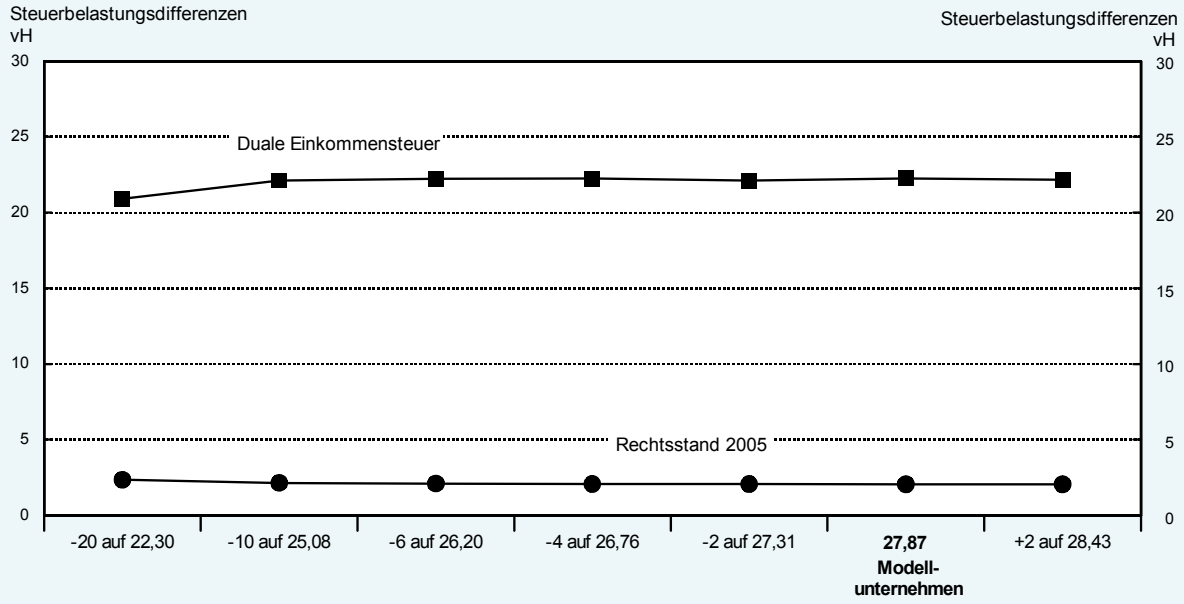
54.* Mit steigender Anlageintensität sinken bei beiden Rechtsformen die effektiven Steuerbelastungen (Tabelle 24*), da damit einhergehende höhere Abschreibungen und verminderte Zinserträge in Folge der Substitution von Finanzvermögen durch Sachanlagevermögen den steuerpflichtigen Gewinn des Unternehmens reduzieren. Schaubild 7* verdeutlicht die Entwicklung der Belastungsdifferenzen zwischen beiden Rechtsformen in Abhängigkeit von der Anlageintensität des Unternehmens. Positive Vorzeichen signalisieren einen Belastungsvorteil der Personengesellschaft.

Es wird ersichtlich, dass die Anlageintensität keinen quantitativ bedeutenden Einfluss auf die Steuerbelastungsdifferenzen hat. Dies liegt vor allem an dem rechtsformübergreifend einheitlichen Ge-

winnermittlungsrecht in Deutschland, woran sich im Rahmen der Dualen Einkommensteuer nichts ändert. Die Personengesellschaft stellt unabhängig von der Anlageintensität die unter steuerlichen Gesichtspunkten attraktivere Rechtsform dar.

Schaubild 7*

Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft[1] bei Variation der Anlageintensität



1) Steuerbelastungen einer Kapitalgesellschaft abzüglich der einer Personengesellschaft im Verhältnis zu den Steuerbelastungen der Kapitalgesellschaft x 100.

Im Rahmen der Dualen Einkommensteuer treten infolge der Variation der Anlageintensität bei Personengesellschaften mehrere Effekte auf. Tendenziell erhöhen sich durch eine Steigerung der Anlageintensität die gegenüber Kapitalgesellschaften bestehenden Belastungsvorteile. Aufgrund geringerer Gewinne ergeben sich erstens Progressionsvorteile im Hinblick auf die Besteuerung der über die Eigenkapitalverzinsung hinausgehenden Teile des Gewinns. Zweitens erhöht sich die für die Ermittlung der proportional besteuerten Verzinsungsanteile maßgebende Verzinsungsbasis. Schließlich können drittens durch den Tausch von Finanzvermögen in Sachanlagevermögen „Zinsgewinne“ erzielt werden, sofern die tatsächlich erzielten Zinsen auf das Finanzvermögen unter dem steuerlichen Rechnungszinssatz von 6 % liegen. Im Unternehmen des Ausgangsfalls beträgt der Zinssatz auf langfristige Forderungen 5 %, so dass in Höhe der Differenz von einem Prozentpunkt der Anteil der proportional besteuerten Eigenkapitalverzinsung erhöht wird. Im konkret betrachteten Fall können die Besteuerungswirkungen infolge der Substitution von Finanzvermögen durch Sachanlagevermögen allerdings vernachlässigt werden. Denn quantitativ nennenswerte Effekte sind nicht auszumachen.

Einfluss von Gesellschaft-Gesellschafter-Verträgen

55.* Schuldrechtliche Verträge zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern wurden im Ausgangsfall nur in Form eines Gesellschafterdarlehens in Höhe von insgesamt 720 000 Euro berücksichtigt. Im abschließenden Schritt werden die Konsequenzen aus dem Abschluss solcher Ge-

sellschaft-Gesellschafter-Verträge auf die Höhe der effektiven Steuerbelastung und die rechtsformabhängigen Belastungsdifferenzen sowohl für den Rechtsstand des Jahres 2005 als auch für die Duale Einkommensteuer durch Variationsrechnungen genauer analysiert. Dies erweist sich schon deshalb als zweckmäßig, weil der Abschluss derartiger Verträge auch in der Praxis üblich ist. Insoweit führt deren Einbeziehung zu einer realitätsnäheren Betrachtungsweise. Im Einzelnen werden eine Ausweitung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, die Vermietung eines Gebäudes sowie der Abschluss eines Gesellschafter-Geschäftsführervertrags betrachtet.

Gesellschafter-Fremdfinanzierung

56.* Um den Einfluss der Gesellschafter-Fremdfinanzierung auf die rechtsformspezifischen Steuerbelastungen genauer zu untersuchen, wird zusätzlich zu dem im Ausgangsfall berücksichtigten Gesellschafterdarlehen das Darlehen eines Gesellschafters (Zinssatz 6 %) schrittweise zu Lasten des anteiligen Eigenkapitals erhöht. Die Gesamtkapitalausstattung bleibt identisch, weshalb die Eigenkapitalquote ausgehend von 32,99 vH schrittweise um bis zu 60 vH auf 13,2 vH sinkt. Nach dem **Rechtsstand des Jahres 2005** verringern sich mit einem Anstieg des Gesellschafterdarlehens die zugunsten der Personengesellschaft bestehenden Belastungsdifferenzen. Dagegen hat die Substitution von Eigen- durch Gesellschafterfremdkapital im Rahmen der **Dualen Einkommensteuer** im Grundsatz keine Auswirkungen auf die rechtsformabhängigen Steuerbelastungsdifferenzen (Tabelle 28*).

Tabelle 28*

Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft bei Variation der Gesellschafter-Fremdfinanzierung in Deutschland

	Rechtsstand 2005		Duale Einkommensteuer (DIT)	
	Steuerbelastung			
	Euro	Differenz der KapG zur PG in vH	Euro	Differenz der KapG zur PG in vH
	Ausgangsfall: Eigenkapitalquote 32,99 vH			
Personengesellschaft (PG)	2 507 813	.	1 642 438	.
Kapitalgesellschaft (KapG)	2 616 919	*+ 4,17*	2 106 940	*+ 22,05*
	Absenkung der Eigenkapitalquote um ... auf ...			
	- 20 vH auf 26,39 vH			
Personengesellschaft (PG)	2 507 807	.	1 642 434	.
Kapitalgesellschaft (KapG)	2 584 350	*+ 2,96*	2 110 698	*+ 22,19*
	- 40 vH auf 19,79 vH			
Personengesellschaft (PG)	2 503 528	.	1 641 814	.
Kapitalgesellschaft (KapG)	2 559 325	*+ 2,18*	2 113 448	*+ 22,32*
	- 60 vH auf 13,20 vH			
Personengesellschaft (PG)	2 491 696	.	1 641 064	.
Kapitalgesellschaft (KapG)	2 538 045	*+ 1,83*	2 116 171	*+ 22,45*

Die Betrachtung der **Personengesellschaft** zeigt für den Rechtsstand des Jahres 2005 sowie für die Duale Einkommensteuer, dass sich deren Gesamtsteuerbelastung bei Abschluss eines Gesellschafterdarlehens kaum verändert; insoweit besteht bei der Personengesellschaft Finanzierungsneutralität. Die Darlehenszinsen werden als Sonderbetriebseinnahmen dem Darlehensgeber zugeordnet

und nach der Rechtslage des Jahres 2005 dort als gewerbliche Einkünfte besteuert. Unter der Dualen Einkommensteuer bleibt das Transparenzprinzip bestehen, so dass die Zinserträge weiterhin als Sonderbetriebseinnahmen beim Gesellschafter besteuert werden. Unabhängig davon, ob ein Gewinn in Höhe des steuerlichen Rechnungszinssatzes dem Gesellschafter anteilig zugeordnet wird oder den Gesamthandsgewinn mindernde Zinserträge dem Gesellschafter vorab zugerechnet werden, unterliegen die entsprechenden Erträge dem proportionalen Steuersatz auf Kapitaleinkommen.

Bei der **Kapitalgesellschaft** mindern die Zinszahlungen im Falle der Gesellschafter-Fremdfinanzierung – anders als die Beteiligungserträge im Falle der Eigenfinanzierung – vollständig die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer und zur Hälfte die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (§ 8 Nr. 1 GewStG). Daraus resultiert auf Unternehmensebene insoweit ein eindeutiger Belastungsvorteil der Gesellschafter-Fremdfinanzierung gegenüber der Eigenfinanzierung. Auf Gesellschafterebene werden sowohl die Zinszahlungen als auch die Beteiligungserträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst. Allerdings unterliegen die Zinseinkünfte in voller Höhe, die Beteiligungserträge infolge des Halbeinkünfteverfahrens aber nur zur Hälfte der Einkommensbesteuerung (§ 3 Nr. 40 EStG). Der daraus resultierende Vorteil der Eigenfinanzierung ist umso größer, je höher der persönliche Einkommensteuersatz der Gesellschafter ist. In der Gesamtbetrachtung ergeben sich für die berechneten Fälle stets geringere Belastungen, wenn die Eigenkapitalquote sinkt beziehungsweise das Gesellschafterdarlehen steigt. Bei der Fremdfinanzierung dominieren somit die Belastungsvorteile auf Unternehmensebene die Nachteile auf Anteilseignerebene. Im Ergebnis verringern sich die Belastungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft mit steigender Gesellschafter-Fremdfinanzierung, wobei die Personengesellschaft steuerlich bei allen Ausprägungen der Eigenkapitalquote vorteilhafter bleibt. Im Rahmen der Dualen Einkommensteuer hat die Art der Gesellschafterfinanzierung dagegen auch bei der Kapitalgesellschaft keinen Einfluss auf die Höhe der Gesamtsteuerbelastung.[19*)] Angemessene Zinsen vermindern auf Unternehmensebene die Höhe der Eigenkapitalverzinsung und werden beim Darlehensgeber mit maximal 25 vH tariflicher Einkommensteuer inklusive Solidaritätszuschlag besteuert. Steuerlicher Rechnungszinssatz und vereinbarter Darlehenszinssatz gleichen sich in diesem Berechnungsfall, so dass es keinen Unterschied macht, ob die Verzinsung des Eigenkapitals, die mit 25 vH Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vorbelastet ist, steuerfrei an die Gesellschafter fließt oder dieser Zinsen empfängt, die als Kapitaleinkommen in identischer Höhe mit Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag belastet werden.

Überlassung von Wirtschaftsgütern

57.* Um den Einfluss der Überlassung von Wirtschaftsgütern auf schuldrechtlicher Basis auf die rechtsformspezifischen Steuerbelastungen zu untersuchen, wird im Folgenden die Vermietung eines bebauten Grundstücks an das Unternehmen durch einen Gesellschafter betrachtet. Dazu wird das betreffende Grundstück nicht mehr dem Anlagevermögen des Unternehmens, sondern dem betreffenden Gesellschafter zugeordnet. Die jährlichen Mietzahlungen werden sukzessiv von 3 vH auf bis zu 12 vH der Anschaffungskosten des Grundstücks (309 000 Euro) erhöht. Die Mietzahlun-

[19*)] Die festzustellenden leichten Mehrbelastungen bei steigender Gesellschafter-Fremdfinanzierung sind im Wesentlichen durch Kirchensteuerzahlungen auf die Zinseinkünfte bedingt.

gen reduzieren den Unternehmensgewinn und sind vom betreffenden Gesellschafter zu versteuern. Tabelle 29* zeigt die Ergebnisse der Simulation. Deutlich wird, dass die rechtsformspezifischen Steuerbelastungsdifferenzen sowohl nach dem **Rechtsstand des Jahres 2005** als auch im Rahmen der **Dualen Einkommensteuer** nahezu unverändert bleiben.

Tabelle 29*

Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft bei Überlassung von Wirtschaftsgütern in Deutschland

	Rechtsstand 2005		Duale Einkommensteuer (DIT)	
	Steuerbelastung			
	Euro	Differenz der KapG zur PG in vH	Euro	Differenz der KapG zur PG in vH
	Keine Vermietung			
Personengesellschaft (PG)	2 507 813	.	1 642 438	.
Kapitalgesellschaft (KapG)	2 616 919	*+ 4,17*	2 106 940	*+ 22,05*
	Varianten der Miete in ... vH der Anschaffungskosten			
	3 vH			
Personengesellschaft (PG)	2 492 433	.	1 628 027	.
Kapitalgesellschaft (KapG)	2 596 595	*+ 4,01*	2 087 336	*+ 22,00*
	6 vH			
Personengesellschaft (PG)	2 477 935	.	1 630 804	.
Kapitalgesellschaft (KapG)	2 628 633	*+ 5,73*	2 104 741	*+ 22,52*
	9 vH			
Personengesellschaft (PG)	2 475 936	.	1 634 224	.
Kapitalgesellschaft (KapG)	2 613 090	*+ 5,25*	2 094 823	*+ 21,99*
	12 vH			
Personengesellschaft (PG)	2 474 155	.	1 636 811	.
Kapitalgesellschaft (KapG)	2 599 886	*+ 4,84*	2 080 296	*+ 21,32*

Bei der **Personengesellschaft** treten durch den Abschluss schuldrechtlicher Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter keine konzeptionell bedingten Steuerwirkungen auf. Im Falle der Überlassung von Wirtschaftsgütern werden diese im Sonderbetriebsvermögen des betreffenden Gesellschafters ausgewiesen, die vereinbarten Vergütungen sind Sonderbetriebseinnahmen. Im Ergebnis bleiben das Betriebsvermögen und die Summe der gewerblichen Einkünfte aus der Personengesellschaft unverändert. Dies gilt nach dem **Rechtsstand des Jahres 2005** und – aufgrund der Beibehaltung des Transparenzprinzips beziehungsweise der Mitunternehmerkonzeption – bei der **Dualen Einkommensteuer**. Der Abschluss schuldrechtlicher Verträge führt allerdings zu einer geänderten Aufteilung der Einkünfte zugunsten des Gesellschafters, der den schuldrechtlichen Vertrag abgeschlossen hat. Progressionseffekte bei der Einkommensteuer erklären deshalb die in Tabelle 29* ausgewiesenen Änderungen der Steuerbelastungen bei der Personengesellschaft.

Bei der **Kapitalgesellschaft** treten durch den Abschluss schuldrechtlicher Verträge mit dem Gesellschafter konzeptionelle Besteuerungswirkungen auf. Aufgrund des Trennungsprinzips werden die vertraglichen Vereinbarungen dem Grunde und der Höhe nach grundsätzlich anerkannt. Die Entgelte sind auf der Ebene der Kapitalgesellschaft abzugsfähig und werden beim Gesellschafter im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst. Nach dem **Rechtsstand des Jahres 2005** führt die Vermietung eines Gebäudes zu einer Verminderung der effektiven Gesamt-

steuerbelastung (Tabelle 29*). Dies ist das Resultat mehrerer, teilweise gegenläufiger Effekte. Die Mietzahlungen an den Anteilseigner sind bei Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer abzugsfähig, was isoliert betrachtet zu niedrigeren Unternehmensteuerbelastungen führt. Jedoch entfällt durch die Zuordnung des Grundstücks zum Privatvermögen des Anteilseigners die Kürzung des Gewinns um 1,2 vH des Einheitswerts des unbebauten Grundstücks (§ 9 Nr. 1 GewStG), was die Vorteilhaftigkeit einer Mietzahlung auf Unternehmensebene etwas abschwächt. Bei der Einkommensteuer müssen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Gegensatz zu Dividenden, die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, voll versteuert werden. Die Mehrbelastung auch mit den resultierenden Zuschlagssteuern auf die Einkommensteuer lässt den Nettoeffekt unklar erscheinen. Im hier zugrunde gelegten Fall ist er jedoch positiv, und die Vermietung erweist sich unabhängig von der Höhe der veranschlagten Miete als vorteilhaft. Bei der **Dualen Einkommensteuer** wird die entgeltliche Grundstücksüberlassung an fremde Dritte im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung genauso wie die betriebliche Nutzung von Grundstücken besteuert. Die empfangenen Mietzinsen unterliegen in Höhe der Normalverzinsung des eingesetzten Kapitals (hier: des Werts des Grundstücks) maximal dem niedrigen Proportionalsatz der Einkommensteuer von 25 vH, darüber hinausgehende Mietzinsen werden progressiv besteuert. Im Hinblick auf die Besteuerung der Eigenkapitalverzinsung ist die Grundstücksüberlassung somit grundsätzlich rechtsformneutral. Hinsichtlich der über die Eigenkapitalverzinsung hinausgehenden Erträge erfolgt auf Ebene des Gesellschafters dagegen eine Substitution des konstanten Grenzsteuersatzes bei Beteiligung an der Kapitalgesellschaft (bei Ausweis des Grundstücks im Gesellschaftsvermögen) in Höhe von 43,25 vH durch den individuellen Grenzsteuersatz der Einkommensteuer. Im betrachteten Beispiel ist letzterer geringer, was die Reduzierung der effektiven Gesamtsteuerbelastung und die Verringerung der rechtsformspezifischen Belastungsdifferenzen zu Lasten der Kapitalgesellschaft erklärt.

Gesellschafter-Geschäftsführerverträge

58.* Zur Analyse des Einflusses von Gesellschafter-Geschäftsführerverträgen auf die rechtsformspezifischen Steuerbelastungsdifferenzen wird im Folgenden mit einem der Gesellschafter ein Geschäftsführervertrag abgeschlossen. Das im Rahmen der Gewinnermittlung auf Unternehmensebene abzugsfähige und vom Gesellschafter zu versteuernde Gehalt wird schrittweise bis auf 150 000 Euro angehoben. Tabelle 30* zeigt die Ergebnisse der Simulation. Deutlich wird, dass die rechtsformspezifischen Steuerbelastungsvorteile der Personengesellschaft sowohl nach dem **Rechtsstand des Jahres 2005** als auch im Rahmen der **Dualen Einkommensteuer** abnehmen. Nach dem Rechtsstand des Jahres 2005 kann sich bei relativ hohen Gehaltszahlungen die Vorteilhaftigkeit auch zu Gunsten der Kapitalgesellschaft umkehren.

Bei der **Personengesellschaft** gilt sowohl nach dem Rechtsstand des Jahres 2005 als auch unter der Dualen Einkommensteuer das Mitunternehmerkonzept. Durch den Abschluss eines Gesellschafter-Geschäftsführervertrags sind die vereinbarten Vergütungen Sonderbetriebseinnahmen, weshalb die Summe der gewerblichen Einkünfte unverändert bleibt. Es kommt allerdings zu einer geänderten Aufteilung der Einkünfte zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers, weshalb Progressionseffekte bei der Einkommensteuer auftreten, welche die in Tabelle 30* wiedergegebenen geringfügigen Änderungen der Steuerbelastungen bei der Personengesellschaft erklären.

Tabelle 30*

Steuerbelastungsdifferenzen zwischen Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft bei Variation des Geschäftsführergehalts

	Rechtsstand 2005		Duale Einkommensteuer (DIT)	
	Steuerbelastung			
	Euro	Differenz der KapG zur PG in vH	Euro	Differenz der KapG zur PG in vH
	Variation des Geschäftsführergehalts:			
	0 Euro			
Personengesellschaft (PG)	2 507 813	.	1 642 438	.
Kapitalgesellschaft (KapG)	2 616 919	*+ 4,17*	2 106 940	*+ 22,05*
	50 000 Euro			
Personengesellschaft (PG)	2 501 556	.	1 665 954	.
Kapitalgesellschaft (KapG)	2 541 140	*+ 1,56*	2 042 057	*+ 18,42*
	100 000 Euro			
Personengesellschaft (PG)	2 507 112	.	1 711 574	.
Kapitalgesellschaft (KapG)	2 500 550	*- 0,03*	2 049 380	*+ 16,48*
	150 000 Euro			
Personengesellschaft (PG)	2 543 677	.	1 763 927	.
Kapitalgesellschaft (KapG)	2 474 227	*- 2,81*	2 062 998	*+ 14,50*

Für die festzustellende Änderung der rechtsformspezifischen Belastungsdifferenzen sind analog zu den oben untersuchten Gesellschaft-Gesellschafter-Verträgen ausschließlich Effekte verantwortlich, die bei der Besteuerung der **Kapitalgesellschaft** auftreten. Nach dem Rechtsstand des Jahres 2005 mindern die Vergütungen für die Geschäftsführung die körperschaftsteuerliche und die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage der Kapitalgesellschaft. Die einkommensteuerliche Mehrbelastung des Anteilseigners der Kapitalgesellschaft, die dadurch zustande kommt, dass die Gehaltszahlung in voller Höhe der Einkommensteuer unterliegt, während alternativ geleistete Beteiligungserträge zur Hälfte einkommensteuerfrei sind, kompensiert diesen Effekt nicht. Im Ergebnis reduziert sich die effektive Gesamtsteuerbelastung. Im Rahmen der Dualen Einkommensteuer sinken in Folge der Gehaltszahlungen die Gewinne auf Unternehmensebene und somit auch die dem Grenzsteuersatz von 43,75 vH unterliegenden, die Eigenkapitalverzinsung übersteigenden Gewinne, welche der Gesellschafter am Ende des Berechnungszeitraums als Folge der Ausschüttung der offenen Gewinnrücklagen zu versteuern hat. Im Ergebnis ist die progressive Einkommensteuerbelastung auf die Gehaltszahlungen geringer als die Körperschaftsteuer und die Grenzbelastung der die Eigenkapitalverzinsung übersteigenden Gewinne, was den in Tabelle 30* wiedergegebenen Rückgang der Steuerbelastung mit steigenden Gehaltszahlungen bei der Kapitalgesellschaft erklärt.

ANHANG B

Paraphierung

Seite

I. Einkommensteuergesetz (EStG–E) 205

II. Körperschaftsteuergesetz (KStG–E) 286

III. Umwandlungssteuergesetz (UmwStG–E) 293

IV. Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG–E) 302

ANHANG B

Paraphierung

Vorbemerkung

Der in diesem Anhang vorgelegte Gesetzentwurf setzt die in den KAPITELN EINS bis VIER enthaltenen Vorschläge für eine Reform der Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer um. Dabei wurde folgende Darstellungsweise gewählt:

- Es wurden lediglich diejenigen Paragraphen und Absätze des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes, des Umwandlungssteuergesetzes sowie des Grunderwerbsteuergesetzes in die Darstellung aufgenommen, die durch den Entwurf geändert werden.
- Entfallende Textteile sind durchgestrichen, Neuregelungen kursiv dargestellt.
- Sofern Paragraphen insgesamt zu streichen waren oder eine Paragraphennummer neu vergeben wurde, ist dies durch die Anmerkung *„[weggefallen]“* kenntlich gemacht.
- Vorschriften über die zeitliche Anwendbarkeit der jeweiligen Gesetze wurden nicht in die Darstellung aufgenommen.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzesentwurf von der geltenden Rechtslage im Übrigen ausgeht. Das betrifft insbesondere das Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167).

I. Einkommensteuergesetz (EStG-E)

§ 2 Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen

~~(1) [1]Der Einkommensteuer unterliegen~~
~~1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,~~
~~2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,~~
~~3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit,~~
~~4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,~~
~~5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,~~
~~6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,~~
~~7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22,~~
~~die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. [2]Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24.~~
~~(2) Einkünfte sind~~
~~1. bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 bis 7 k),~~
~~2. bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9 a).~~
~~(3) Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und den Abzug nach § 13 Abs. 3, ist der Gesamtbetrag der Einkünfte.~~

~~(4) Der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen, ist das Einkommen.~~

~~(5) [1]Das Einkommen, vermindert um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 und um die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge, ist das zu versteuernde Einkommen; dieses bildet die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer. [2]Knüpfen andere Gesetze an den Begriff des zu versteuernden Einkommens an, ist für deren Zweck das Einkommen in allen Fällen des § 32 um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 zu vermindern.~~

~~(5a) Knüpfen außersteuerliche Rechtsnormen an die in den vorstehenden Absätzen definierten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) an, erhöhen sich für deren Zwecke diese Größen um die nach § 3 Nr. 40 steuerfreien Beträge und mindern sich um die nach § 3 c Abs. 2 nicht abziehbaren Beträge.~~

~~(6) [1]Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die anzurechnenden ausländischen Steuern und die Steuerermäßigungen, vermehrt um die Steuer nach § 34 c Abs. 5, die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 und den Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, ist die festzusetzende Einkommensteuer. [2]Wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte in den Fällen des § 10 a Abs. 2 um Sonderausgaben nach § 10 a Abs. 1 gemindert, ist für die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer der Anspruch auf Zulage nach Abschnitt XI der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen. [3]Gleiches gilt für das Kindergeld, wenn das Einkommen in den Fällen des § 31 um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 gemindert wurde.~~

(1) [1]Der Einkommensteuer unterliegen

1. *Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb, darunter*
   a) *Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,*
   b) *Einkünfte aus Gewerbebetrieb,*
   c) *Einkünfte aus selbständiger Arbeit;*
2. *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit;*
3. *Einkünfte aus Kapitalvermögen, darunter*
   a) *Einkünfte aus Finanzvermögen,*
   b) *Einkünfte aus Realvermögen,*
   c) *Kapitalgewinne;*
4. *abgeleitete Einkünfte,*

die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. [2]Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 12 a bis 24.

(2) [1]Einkünfte sind, sofern nichts anderes bestimmt ist,

1. *in den Fällen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der Gewinn (§§ 4 bis 7 k),*
2. *andernfalls der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9 a).*

[2]Einkünfte nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b

1. *können auf Antrag des Steuerpflichtigen*
2. *müssen, soweit die Wirtschaftsgüter, die zur Erzielung dieser Einkünfte verwendet werden, innerhalb der letzten drei Jahre aus einem Betriebsvermögen entnommen worden sind,*

durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1) als Gewinn ermittelt werden. [3]In diesen Fällen finden § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3, 3 a, 6 und 7, Abs. 2, Abs. 4 bis 6, §§ 6 a, 6 b Abs. 1 bis 9, §§ 7 bis 7 d und

§§ 7 h bis 7 k mit der Maßgabe entsprechende Anwendung, dass jeweils an die Stelle des Teilwertes der gemeine Wert tritt. [4]Der Antrag nach Satz 2 Nr. 1 ist bis zur Abgabe der Steuererklärung, jedoch spätestens zwölf Monate nach Ablauf des ersten Veranlagungszeitraumes, in dem Einkünfte im Sinne des Satzes 2 erzielt wurden, schriftlich zu stellen. [5]Nur innerhalb dieser Frist kann er zurückgenommen werden und ist andernfalls für die folgenden Veranlagungszeiträume bindend. [6]Wurde ein Wirtschaftsgut bereits vor dem 1.1.2008 zur Erzielung von Einkünften im Sinne des Satzes 2 verwendet, so gilt als erster Veranlagungszeitraum im Sinne des Satzes 3 insoweit der diesem Stichtag folgende Veranlagungszeitraum.

(3) [1]Die Summe aus

1. *Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit,*
2. *zurechenbaren Erwerbsanteilen*
   a) *nach § 12 c Abs. 7 Satz 1 und*
   b) *nach § 22 b Abs. 6 Satz 1;*
3. *zurechenbaren Anteilen an einem Verlust nach § 12 c Abs. 7 Satz 2;*
4. *Einkünften aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und aus Realvermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 c Abs. 1 oder des § 22 b Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b nicht vorliegen;*
5. *Einkünften aus Finanzvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 und 3 a sowie*
6. *abgeleiteten Einkünften*

bildet das Erwerbseinkommen. [2]Die Summe aus

1. *Einkünften aus Finanzvermögen mit Ausnahme der Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 und 3 a;*
2. *Kapitalgewinnen im Sinne des § 22;*
2. *zurechenbaren Verzinsungsanteilen*
   a) *nach § 12 c Abs. 2 Satz 2 und*
   b) *nach § 22 b Abs. 2 Satz 2;*
3. *negativen Einkünften nach § 22 b Abs. 6 Satz 2;*

bildet das Kapitaleinkommen.

(4) [1]Die Summe aus dem um einen jeweiligen Verlustabzug nach § 10 d gekürzten Erwerbs- und Kapitaleinkommen ist das Gesamteinkommen. [2]Soweit bei der Ermittlung des Gesamteinkommens

1. *negatives Kapitaleinkommen ausgeglichen worden ist. erhöht sich der Anteil des Erwerbseinkommens,*
2. *negatives Erwerbseinkommen ausgeglichen worden ist, erhöht sich der Anteil des Kapitaleinkommens*

am Gesamteinkommen der folgenden Veranlagungszeiträumen (Verlustabgleich). [2]Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustabgleich ist jeweils gesondert festzustellen. [3]Verbleibender Verlustabgleich ist das bei der Ermittlung des Gesamteinkommens ausgeglichene negative Erwerbs- oder Kapitaleinkommen, jeweils vermindert um die nach Satz 2 bei der Bestimmung der Anteile des Erwerbs- und Kapitaleinkommens am Gesamteinkommen berücksichtigten Beträge und vermehrt um den jeweiligen auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustabgleich. [4]§ 10 d Abs. 2 S. 3 bis 5 gilt entsprechend.

(5) [1]Das Gesamteinkommen, vermindert um

1. *den Altersentlastungsbetrag nach § 24 a Satz 1 Nr. 1,*
2. *die Sonderausgaben,*

3. den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24 b,
4. den Freibetrag nach § 32 Abs. 6,
5. die außergewöhnlichen Belastungen und
6. die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge,
ist das zu versteuernde Gesamteinkommen; dieses bildet die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer. [2]Knüpfen andere Gesetze an den Begriff des zu versteuernden Einkommens an, ist für deren Zweck das zu versteuernde Gesamteinkommen
1. um die Kapitalerträge, für die gemäß § 45 b der Steueranspruch als abgegolten gilt, zu erhöhen sowie
2. in allen Fällen des § 32 um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 zu vermindern.
(6) [1]Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um
1. die anzurechnenden ausländischen Steuern,
2. die Steuerermäßigungen,
und vermehrt
3. um die Steuer nach § 34 c Abs. 5,
4. die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 und
5. den Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes,
bildet die festzusetzende Einkommensteuer. [2]Wurde das Erwerbs- oder Kapitaleinkommen in den Fällen des § 10 a Abs. 2 um Sonderausgaben nach § 10 a Abs. 1 gemindert, ist für die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer der Anspruch auf Zulage nach Abschnitt XI der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen. [3]Gleiches gilt für das Kindergeld, wenn das Einkommen in den Fällen des § 31 um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 gemindert wurde.

(7) [1]Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer. [2]Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. [3]Besteht während eines Kalenderjahres sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Einkommensteuerpflicht, so sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen.

§ 2 a Negative Einkünfte mit Auslandsbezug

(1) [1]Negative Einkünfte

1. bis 3. [...]

~~**4. in den Fällen des § 17 bei einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat,**~~

~~5.~~ 4. aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat hat,

~~6.~~ 5. a) aus der Vermietung oder der Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, wenn diese in einem ausländischen Staat belegen sind, oder

b) aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen, sofern der Überlassende nicht nachweist, dass diese ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland eingesetzt worden sind, es sei denn, es handelt sich um Handelsschiffe, die

aa) von einem Vercharterer ausgerüstet überlassen, oder

bb) an im Inland ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Abs. 1

cc) insgesamt nur vorübergehend an im Ausland ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches erfüllen, überlassen worden sind, oder

c) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Übertragung eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts im Sinne der Buchstaben a und b,

6. in den Fällen des § 22 bei einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat,

7. a) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts, der Veräußerung oder Entnahme eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an

b) aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals,

c) in den Fällen des ~~§ 17~~ ***§ 22*** bei einem Anteil an

einer Körperschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, soweit die negativen Einkünfte auf einen der in den Nummern 1 bis 6 genannten Tatbestände zurückzuführen sind,

dürfen nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und – mit Ausnahme der Fälle der Nummer ~~6~~ ***5*** Buchstabe b – aus demselben Staat, in den Fällen der Nummer 7 auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat, ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10 d abgezogen werden. [2]Den negativen Einkünften sind Gewinnminderungen gleichgestellt. [3]Soweit die negativen Einkünfte nicht nach Satz 1 ausgeglichen werden können, mindern sie die positiven Einkünfte der jeweils selben Art, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat, in den Fällen der Nummer 7 auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat, erzielt. [4]Die Minderung ist nur insoweit zulässig, als die negativen Einkünfte in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht berücksichtigt werden konnten (verbleibende negative Einkünfte). [5]Die am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibenden negativen Einkünfte sind gesondert festzustellen; ~~§ 10 d Abs. 4~~ ***§ 10 d Abs. 2*** gilt sinngemäß.

(2) [1]Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die negativen Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Ausland stammen, die ausschließlich oder fast ausschließlich die Herstellung oder Lieferung von Waren, außer Waffen, die Gewinnung von Bodenschätzen sowie die Bewirkung gewerblicher Leistungen zum Gegenstand hat, soweit diese nicht in der Errichtung oder dem Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen, oder in der Vermietung oder der Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen bestehen; das unmittelbare Halten einer Beteiligung von mindestens einem Viertel am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft, die ausschließlich oder fast ausschließlich die vorgenannten Tätigkeiten zum Gegenstand hat, sowie die mit dem Halten der Beteiligung in Zusammenhang stehende Finanzierung gilt als Bewirkung gewerblicher Leistungen, wenn die Kapitalgesellschaft weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat. [2]Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 und **4** ***6*** ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die in Satz 1 genannten Voraussetzungen bei der Körperschaft entweder seit ihrer Gründung oder während der letzten fünf Jahre vor und in dem Veranlagungszeitraum vorgelegen haben, in dem die negativen Einkünfte bezogen werden.

§ 3 Steuerfreie Einnahmen

Steuerfrei sind

1. bis 39. (...)

40. Die Hälfte

a) der Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung oder der Entnahme von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes oder aus deren Auflösung oder Herabsetzung von deren Nennkapital oder aus dem Ansatz eines solchen Wirtschaftsguts mit dem Wert, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit gehören. [2]Dies gilt nicht, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwertes in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch Ansatz eines Werts, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, ausgeglichen worden ist,

b) des Veräußerungspreises im Sinne des § 16 Abs. 2, soweit er auf die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen entfällt, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes. [2]Satz 1 ist in den Fällen des § 16 Abs. 3 entsprechend anzuwenden,

c) des Veräußerungspreises oder des gemeinen Wertes im Sinne des § 17 Abs. 2. [2]Satz 1 ist in den Fällen des § 17 Abs. 4 entsprechend anzuwenden,

d) der Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9,

e) der Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2,

f) der besonderen Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, die neben den in § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden,

g) der Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a,

h) der Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 2,

i) der Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 2, soweit diese von einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse stammen,

k) des Veräußerungspreises im Sinne des § 23 Abs. 3 bei der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören.

[2]Dies gilt für Satz 1 Buchstabe d bis h auch in Verbindung mit § 20 Abs.3. [3]Satz 1 Buchstabe a und b ist nur anzuwenden, soweit die Anteile nicht einbringungsge-

~~boren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes sind.~~ ~~[4]Satz 3 gilt nicht, wenn~~

~~a) der in Satz 1 Buchstabe a und b bezeichnete Vorgang später als sieben Jahre nach dem Zeitpunkt der Einbringung im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 1 oder des § 23 Abs. 1 bis 3 des Umwandlungssteuergesetzes, auf die der Erwerb der in Satz 3 bezeichneten Anteile zurückzuführen ist, stattfindet, es sei denn, innerhalb des genannten Siebenjahreszeitraums wird ein Antrag auf Versteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Umwandlungssteuergesetzes gestellt oder~~

~~b) die in Satz 3 bezeichneten Anteile auf Grund eines Einbringungsvorgangs nach § 20 Abs. 1 Satz 2 oder nach § 23 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes erworben worden sind, es sei denn, die eingebrachten Anteile sind unmittelbar oder mittelbar auf eine Einbringung im Sinne des Buchstabens a innerhalb der dort bezeichneten Frist zurückzuführen.~~

~~[5]Satz 1 Buchstabe a, b und d bis h ist nicht anzuwenden für Anteile, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1 Abs. 12 des Gesetzes über das Kreditwesen dem Handelsbuch zuzurechnen sind; Gleiches gilt für Anteile, die von Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden.~~ ~~[6]Satz 5 zweiter Halbsatz gilt auch für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft oder in einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens;~~

~~40a. Die Hälfte der Vergütungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 4;~~

41. a) Gewinnausschüttungen, soweit für das Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem sie bezogen werden, oder für die vorangegangenen sieben Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge (§ 10 Abs. 2 des Außensteuergesetzes) der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Abs. 1 und 2 des Außensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 12 des Gesetzes vom 21. Dezember 1993 (BGBl. I S. 2310) nicht anzuwenden war und der Steuerpflichtige dies nachweist~~; § 3 c Abs. 2 gilt entsprechend~~ ***. [2]§ 3 c ist nicht anzuwenden;***

b) Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländischen Kapitalgesellschaft sowie aus deren Auflösung oder Herabsetzung ihres Kapitals, soweit für das Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem sie bezogen werden, oder für die vorangegangenen sieben Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge (§ 10 Abs. 2 des Außensteuergesetzes) der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Abs. 1 und 2 des Außensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 12 des Gesetzes vom 21. Dezember 1993 (BGBl. I S. 2310) nicht anzuwenden war, der Steuerpflichtige dies nachweist und der Hinzurechnungsbetrag ihm nicht als Gewinnanteil zugeflossen ist.

[2]Die Prüfung, ob Hinzurechnungsbeträge der Einkommensteuer unterlegen haben, erfolgt im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 18 des Außensteuergesetzes.

[2]§ 3 c ist nicht anzuwenden;

42. bis 69. (...)

§ 3 c Anteilige Abzüge

~~**(1)**~~ Ausgaben dürfen, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in ~~**unmittelbarem**~~ wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden~~**; Absatz 2 bleibt unberührt.**~~

~~**(2) [1]Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte abgezogen werden; Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen sind. [2]Satz 1 gilt auch für Wertminderungen des Anteils an einer Organgesellschaft, die nicht auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind. [3]Satz 1 gilt auch in den Fällen des § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4. [4]Soweit § 3 Nr. 40 Satz 3 anzuwenden ist, sind die Sätze 1 und 3 nur auf Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten anzuwenden, soweit sie die Betriebsvermögensmehrungen, Einnahmen oder Werte im Sinne des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a oder den Veräußerungspreis im Sinne des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe b übersteigen und mit diesen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne des Satzes 1 stehen; Entsprechendes gilt in den Fällen des Satzes 1 Halbsatz 2.**~~

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(1) [1]Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. [2]Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. [3]Ein Wirtschaftsgut wird nicht dadurch entnommen, dass der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach Absatz 3 oder nach § 13 a übergeht. [4]Eine Änderung der Nutzung eines Wirtschaftsguts, die bei Gewinnermittlung nach Satz 1 keine Entnahme ist, ist auch bei Gewinnermittlung nach Absatz 3 oder nach § 13 a keine Entnahme. ***[5]Wird Grund und Boden dadurch entnommen, dass auf diesem Grund und Boden die Wohnung des Steuerpflichtigen oder eine Altenteilerwohnung errichtet wird, bleibt der Entnahmegewinn außer Ansatz, bei der Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstaben b und c allerdings nur, sofern das Grundstück bereits im Veranlagungszeitraum 1986 dem Betriebsvermögen angehörte. [6]Der Steuerpflichtige kann die Regelung nur für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung und für eine Altenteilerwohnung in Anspruch nehmen.*** ~~**5**~~[7]Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat. ~~**6**~~***[8]***Bei der Ermittlung

des Gewinns sind die Vorschriften über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen.

(2) bis (4a) [...]

(5) [1]Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

1. bis 11 (...)

12. die Gewerbesteuer.

[2]Das Abzugsverbot gilt nicht, soweit die in den Nummern 2 bis 4 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind. [3]§ 12 Nr. 1 bleibt unberührt.

(6) bis (8) [...]

§ 5 a Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr

(1) bis (3) [...]

(4) [1]Zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung des Absatzes 1 vorangeht (Übergangsjahr), ist für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen. [2]Der Unterschiedsbetrag ist gesondert und bei Gesellschaften im Sinne des ~~**§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2**~~ ***§ 12 a Satz 1 Nr. 2*** einheitlich festzustellen. [3]Der Unterschiedsbetrag nach Satz 1 ist dem Gewinn hinzuzurechnen:

1. bis 3. [...

[4]Die Sätze 1 bis 3 sind entsprechend anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zuführt.

(4a) [1]Bei Gesellschaften im Sinne des ~~**§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2**~~ ***§ 12 a Satz 1 Nr. 2*** tritt für die Zwecke dieser Vorschrift an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft. [2]Der nach Absatz 1 ermittelte Gewinn ist den Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zuzurechnen. [3]Vergütungen im Sinne des ~~**§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2**~~ ***§ 12 a Satz 1 Nr. 2*** und Satz 2 sind hinzuzurechnen.

(5) [1]Gewinne nach Absatz 1 umfassen auch Einkünfte nach ~~**§ 16**~~ ***§ 12 d***. [2]Die §§ 34, 34c Abs. 1 bis 3 und § 35 sind nicht anzuwenden. [3]Rücklagen nach den §§ 6b, 6d und 7g sind beim Übergang zur Gewinnermittlung nach Absatz 1 dem Gewinn im Erstjahr hinzuzurechnen. [4]Für die Anwendung des ~~**§ 15 a**~~ ***§ 12 b*** ist der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelte Gewinn zugrunde zu legen.

(6) [...]

§ 6 Bewertung

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1. bis 3 [...]

4. Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind mit dem Teilwert anzusetzen. [2]Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs ist für jeden Kalendermonat mit 1 vom Hundert des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. [3]Die private Nutzung kann abweichend von Satz 2 mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kraft-

fahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. ~~[4]Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10 b Abs. 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen, so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden.~~ *[4]Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme*

a) einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen oder

b) zur Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a verwendet,

so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden. [5]Dies gilt für Zuwendungen im Sinne des § 10 b Abs. 1 Satz 3 entsprechend. [6]Die Sätze 4 und 5 gelten nicht für die Entnahme von Nutzungen und Leistungen.

5. ~~[1]Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut~~

~~a) innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist oder~~

~~b) ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist und der Steuerpflichtige an der Gesellschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 beteiligt ist; § 17 Abs. 2 Satz 3 gilt entsprechend.~~

~~[2]Ist die Einlage ein abnutzbares Wirtschaftsgut, so sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen für Abnutzung zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und der Einlage entfallen.~~ ~~[3]Ist die Einlage ein Wirtschaftsgut, das vor der Zuführung aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen worden ist, so tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wert, mit dem die Entnahme angesetzt worden ist, und an die Stelle des Zeitpunkts der Anschaffung oder Herstellung der Zeitpunkt der Entnahme.~~

[1]Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut

a) innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist oder

b) zur Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a verwendet worden ist. *[2]§ 22 Abs. 4 Satz 1 gilt entsprechend.*

[2]Ist die Einlage ein abnutzbares Wirtschaftsgut, so sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen für Abnutzung zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und der Einlage entfallen. *[3]Ist die Einlage ein Wirtschaftsgut, das vor der Zuführung*

a) aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen worden ist, so tritt

an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wert, mit dem die Entnahme angesetzt worden ist, und an die Stelle des Zeitpunkts der Anschaffung oder Herstellung der Zeitpunkt der Entnahme;

b) zwischenzeitlich zur Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b, die durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1) ermittelt wurden, verwendet worden ist, so tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach § 22 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 anzusetzende Wert und an die Stelle des Zeitpunkts der Anschaffung oder Herstellung der Zeitpunkt der Beendigung der Tätigkeit.

6. Bei Eröffnung eines Betriebs ist Nummer 5 entsprechend anzuwenden.
7. Bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

(2) [...]

(3) [1]Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben; dies gilt auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person. ~~**[2]Satz 1 ist auch anzuwenden, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt.**~~ ***[2]Satz 1 ist auch anzuwenden, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer)***

1. einzelne Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören oder

2. wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen

nicht überträgt.

[3]Der Rechtsnachfolger ist an die in Satz 1 genannten Werte gebunden.

(4) bis (7) [...]

(8) [1]Werden Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1) ermittelt, sind Wirtschaftsgüter, die nach § 23 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210, 2003 I S. 174) Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts sein können, sofern die dort genannte Frist seit ihrer Anschaffung oder einem ihr nach Satz 2 dieser Vorschrift gleichgestellten Handlung zum 1.1.2008 noch nicht abgelaufen ist, in der Anfangsbilanz abweichend von Abs. 1 Nr. 6 mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind, anzusetzen.

§ 6 b Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

(1) bis (9) [...]

~~**(10) [1]Steuerpflichtige, die keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind, können Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bis zu einem Betrag von 500 000 Euro auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in**~~

~~den folgenden zwei Wirtschaftsjahren angeschafften Anteile an Kapitalgesellschaften oder angeschafften oder hergestellten abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter oder auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafften oder hergestellten Gebäude nach Maßgabe der Sätze 2 bis 11 übertragen.~~ ~~[2]Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter übertragen, so kann ein Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen und nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3 c Abs. 2 steuerbefreiten Betrags von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter abgezogen werden.~~ ~~[3]Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen, mindern sich die Anschaffungskosten der Anteile an Kapitalgesellschaften in Höhe des Veräußerungsgewinns einschließlich des nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3 c Abs. 2 steuerbefreiten Betrages.~~ ~~[4]Absatz 2, Absatz 4 Satz 1 Nr. 1, 2, 3, 5 und Satz 2 sowie Absatz 5 sind sinngemäß anzuwenden.~~ ~~[5]Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach den Sätzen 1 bis 4 nicht vorgenommen haben, können sie eine Rücklage nach Maßgabe des Satzes 1 einschließlich des nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3 c Abs. 2 steuerbefreiten Betrages bilden.~~ ~~[6]Bei der Auflösung der Rücklage gelten die Sätze 2 und 3 sinngemäß.~~ ~~[7]Im Fall des Satzes 2 ist die Rücklage in gleicher Höhe um den nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3 c Abs. 2 steuerbefreiten Betrag aufzulösen.~~ ~~[8]Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.~~ ~~[9]Soweit der Abzug nach Satz 6 nicht vorgenommen wurde, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 vom Hundert des nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3 c Abs. 2 steuerbefreiten aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.~~ ~~[10]Für die zum Gesamthandsvermögen von Personengesellschaften oder Gemeinschaften gehörenden Anteile an Kapitalgesellschaften gelten die Sätze 1 bis 9 nur, soweit an den Personengesellschaften und Gemeinschaften keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind.~~ ~~[11]Die Sätze 1 bis 10 sind bei der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 40 Satz 4 erfüllt sind.~~

(10) [1]Steuerpflichtige, die keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind, können Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bis zu einem Betrag von 500 000 Euro auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren angeschafften Anteile an Kapitalgesellschaften oder angeschafften oder hergestellten abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter oder auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafften oder hergestellten Gebäude nach Maßgabe der Sätze 2 bis 11 übertragen. [2]Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter übertragen, so kann ein Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Betrags, soweit er einen Freibetrag nach § 22 a übersteigt, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter abgezogen werden. [3]Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen, mindern sich die Anschaffungskosten der Anteile an Kapitalgesellschaften in Höhe des Veräußerungsgewinns; ein nicht ver-

rechneter Freibetrag im Sinne des § 22 a ist auf die neu angeschafften Anteile zu übertragen. [4]Absatz 2, Absatz 4 Satz 1 Nr. 1, 2, 3, 5 und Satz 2 sowie Absatz 5 sind sinngemäß anzuwenden. [5]Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach den Sätzen 1 bis 4 nicht vorgenommen haben, können sie eine Rücklage nach Maßgabe des Satzes 1 in Höhe des Veräußerungsgewinns bilden. [6]Bei der Auflösung der Rücklage gelten die Sätze 2 und 3 sinngemäß. [7]Im Fall des Satzes 2 ist die Rücklage in Höhe eines Freibetrags nach § 22 a aufzulösen. [8]Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen. [9]Soweit der Abzug nach Satz 6 nicht vorgenommen wurde, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 vom Hundert des Teiles des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen, der einen Freibetrag nach § 22 a übersteigt. [10]Für die zum Gesamthandsvermögen von Personengesellschaften oder Gemeinschaften gehörenden Anteile an Kapitalgesellschaften gelten die Sätze 1 bis 9 nur, soweit an den Personengesellschaften und Gemeinschaften keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind. [11]Die Sätze 1 bis 10 sind bei der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 22 a Abs. 5 S. 2 erfüllt sind.

§ 7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

(1) [1]Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen). [2]Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. [3]Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gilt ein Zeitraum von 15 Jahren. [4]Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts vermindert sich für dieses Jahr der Absetzungsbetrag nach Satz 1 um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht. [5]Bei Wirtschaftsgütern, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des ~~**§ 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7**~~ ***§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3*** in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sind, mindern sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind. [6]Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen es wirtschaftlich begründet ist, die Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung des Wirtschaftsguts vorzunehmen, kann der Steuerpflichtige dieses Verfahren statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen anwenden, wenn er den auf das einzelne Jahr entfallenden Umfang der Leistung nachweist. [7]Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig; soweit der Grund hierfür in späteren Wirtschaftsjahren entfällt, ist in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 eine entsprechende Zuschreibung vorzunehmen.

(2) bis (6) [...]

§ 7 g Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

(1) bis (6) [...]

(7) [1]Wird eine Rücklage von einem Existenzgründer im Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung und den fünf folgenden Wirtschaftsjahren (Gründungszeitraum) gebildet, sind die Absätze 3 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass

1. bis 3. [...]

bei diesen Rücklagen findet Absatz 5 keine Anwendung. [2]Existenzgründer im Sinne des Satzes 1 ist

1. eine natürliche Person, die innerhalb der letzen fünf Jahre vor dem Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung weder an einer Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Zehntel beteiligt gewesen ist noch Einkünfte im Sinne des ~~**§ 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3**~~ ***§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1*** erzielt hat;
2. eine Gesellschaft im Sinne des ~~**§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2**~~ ***§ 12 a Satz 1 Nr. 2***, bei der alle Mitunternehmer die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen. [2]Ist Mitunternehmer eine Gesellschaft im Sinne des ~~**§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2**~~ ***§ 12 a Satz 1 Nr. 2***, gilt Satz 1 für alle an dieser unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gesellschafter entsprechend; oder
3. eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes, an der nur natürliche Personen beteiligt sind, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen.

[3]Die Übernahme eines Betriebes im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gilt nicht als Existenzgründung; Entsprechendes gilt bei einer Betriebsübernahme im Wege der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft unmittelbar nach dem Erbfall.

(8) [...]

§ 8 Einnahmen

(1) Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des ~~**§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7**~~ ***§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4*** zufließen.

(2) und (3) [...]

§ 9 Werbungskosten

(1) [1]Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. [2]Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. [3]Werbungskosten sind auch

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende ~~**Renten und dauernde Lasten**~~ ***wiederkehrende Aufwendungen***, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ~~**[2]Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb ergibt;**~~ ***[2]Bei Leibrenten bestimmt sich die Höhe des abzugsfähigen Zinsanteils nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4;***

2. bis 7. [...]

(2) [...]

(3) Absatz 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 und Absatz 2 gelten bei den Einkunftsarten im Sinne des ~~**§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bis 7**~~ ***§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4*** entsprechend.

(4) bis (5) [...]

§ 9 a Pauschbeträge für Werbungskosten

[1]Für Werbungskosten sind bei der Ermittlung der Einkünfte die folgenden Pauschbeträge abzuziehen, wenn nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden:

1. und 2. [...]

3. von den Einnahmen im Sinne des ~~**§ 22 Nr. 1, 1a und 5**~~ ***§ 23***:
   ein Pauschbetrag von insgesamt 102 Euro.

[2]Der Pauschbetrag nach Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b darf nur bis zur Höhe der um den Versorgungsfreibetrag einschließlich des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) geminderten Einnahmen, die Pauschbeträge nach Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a, Nr. 2 und 3 dürfen nur bis zur Höhe der Einnahmen abgezogen werden.

§ 10 Sonderausgaben

(1) Sonderausgaben sind die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind:

1. [...]

1a. auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende ~~**Renten und dauernde Lasten**~~ ***wiederkehrende Aufwendungen***, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben. ~~**[2]Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb ergibt;**~~ ***[2]Bei Leibrenten bestimmt sich die Höhe des abzugsfähigen Zinsanteils nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4;***

2. bis 9. [...]

(2) [...]

(3) [1]Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nr. 2 Satz 2 sind bis zu 20 000 Euro zu berücksichtigen. [2]Bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt sich der Höchstbetrag. [3]Der Höchstbetrag nach Satz 1 oder 2 ist bei Steuerpflichtigen, die zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 und 2 gehören oder Einkünfte im Sinne des ~~**§ 22 Nr. 4**~~ ***§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3*** erzielen und die ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistungen einen Anspruch auf Altersversorgung erwerben, um den Betrag zu kürzen, der, bezogen auf die Einnahmen aus der Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zum genannten Personenkreis begründen, dem Gesamtbeitrag (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil) zur allgemeinen Rentenversicherung entspricht. [4]Im Kalenderjahr 2005 sind 60 vom Hundert der nach den Sätzen 1 bis 3 ermittelten Vorsorgeaufwendungen anzusetzen. [5]Der sich danach ergebende Betrag, vermindert um den nach § 3 Nr. 62 steuerfreien Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung und einen diesem gleichgestellten steuerfreien Zuschuss des Arbeitgebers, ist als Sonderausgabe abziehbar. [6]Der Vomhundertsatz in Satz 4 erhöht sich in den folgenden Kalenderjahren bis zum Kalenderjahr 2025 um je 2 vom-Hundert-Punkte je Kalenderjahr.

(4) bis (5)

§ 10 b Steuerbegünstigte Zwecke

(1) [1]Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke sind bis zur Höhe von insgesamt 5 vom Hundert des ~~Gesamtbetrags der Einkünfte~~ *Gesamteinkommens (§ 2 Abs.)* oder 2 vom Tausend der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abzugsfähig. [2]Für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke erhöht sich der Vomhundertsatz von 5 um weitere 5 vom Hundert. [3]Zuwendungen an Stiftungen des öffentlichen Rechts und an nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Stiftungen des privaten Rechts zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung mit Ausnahme der Zwecke, die nach § 52 Abs. 2 Nr. 4 der Abgabenordnung gemeinnützig sind, sind darüber hinaus bis zur Höhe von 20 450 Euro, abziehbar. [4]Überschreitet eine Einzelzuwendung von mindestens 25 565 Euro zur Förderung wissenschaftlicher, mildtätiger oder als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke diese Höchstsätze, ist sie im Rahmen der Höchstsätze im Veranlagungszeitraum der Zuwendung, im vorangegangenen und in den fünf folgenden Veranlagungszeiträumen abzuziehen. [5]§ 10 d gilt entsprechend.

(1a) [1]Zuwendungen im Sinne des Absatzes 1, die anlässlich der Neugründung in den Vermögensstock einer Stiftung des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreiten Stiftung des privaten Rechts geleistet werden, können im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen nach Antrag des Steuerpflichtigen bis zu einem Betrag von 307 000 Euro, neben den als Sonderausgaben im Sinne des Absatzes 1 zu berücksichtigenden Zuwendungen und über den nach Absatz 1 zulässigen Umfang hinaus abgezogen werden. [2]Als anlässlich der Neugründung einer Stiftung nach Satz 1 geleistet gelten Zuwendungen bis zum Ablauf eines Jahres nach Gründung der Stiftung. [3]Der besondere Abzugsbetrag nach Satz 1 kann der Höhe nach innerhalb des Zehnjahreszeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden. [4]~~§ 10 d Abs. 4~~ *§ 10 d Abs. 2* gilt entsprechend.

(2) bis (4) [...]

§ 10 d Verlustabzug

~~**(1) [1]Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von 511 500 Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammenveranlagt werden, bis zu einem Betrag von 1 023 000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). [2]Ist für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als der Verlustrücktrag zu gewähren oder zu berichtigen ist. [3]Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden. [4]Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist ganz oder teilweise von der Anwendung des Satzes 1 abzusehen. [5]Im Antrag ist die Höhe des Verlustrücktrags anzugeben.**~~

~~**(2) [1]Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Ein-**~~

~~künfte von 1 Million Euro unbeschränkt, darüber hinaus bis zu 60 vom Hundert des 1 Million Euro übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag). [2]Bei Ehegatten, die nach §§ 26, 26 b zusammenveranlagt werden, tritt an die Stelle des Betrags von 1 Million Euro ein Betrag von 2 Millionen Euro. [3]Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach Satz 1 und 2 abgezogen werden konnten.~~

~~(3) [aufgehoben]~~

~~(4) [1]Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist gesondert festzustellen. [2]Verbleibender Verlustvortrag sind die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach Absatz 1 abgezogenen und die nach Absatz 2 abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag. [3]Zuständig für die Feststellung ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt. [4]Feststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beträge ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. [5]Satz 4 ist entsprechend anzuwenden, wenn der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Steuerbescheids mangels steuerlicher Auswirkungen unterbleibt.~~

(1) Negatives Erwerbseinkommen, das bei der Ermittlung des Gesamteinkommens (§ 2 Abs. 4) nicht ausgeglichen wurde, ist vom Erwerbseinkommen, negatives Kapitaleinkommen, das bei der Ermittlung des zu versteuernden Gesamteinkommens nicht ausgeglichen wurde, ist vom Kapitaleinkommen der folgenden Veranlagungszeiträume vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen nach § 2 Abs. 5 abzuziehen (Verlustvortrag).

(2) [1]Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist jeweils gesondert festzustellen. [2]Verbleibender Verlustvortrag ist das bei der Ermittlung des Gesamteinkommens (§ 2 Abs. 4) nicht ausgeglichene negative Erwerbs- oder Kapitaleinkommen, jeweils vermindert um die nach Absatz 1 abziehbaren Beträge und vermehrt um den jeweiligen auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag. [3]Zuständig für die Feststellung ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt. [4]Feststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beträge ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. [5]Satz 4 ist entsprechend anzuwenden, wenn der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Steuerbescheids mangels steuerlicher Auswirkungen unterbleibt.

§ 12 Nicht abzugsfähige Ausgaben

Soweit in § 10 Abs. 1 Nr. 1 bis 4, 6, 7 und 9, § 10 a, § 10 b und den §§ 33 bis 33 c nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom ~~Gesamtbetrag der Einkünfte~~ ***Gesamteinkommens (§ 2 Abs. 4)*** abgezogen werden

1. bis 5. [...]

a) Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

§ 12 a Gewinnzurechnung

[1]Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb sind

1. *der Gewinn des Einzelunternehmers;*
2. *die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. [2]Der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaften anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind;*
3. *die Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat*

[2]Satz 1 Nr. 2 und 3 gilt auch für Vergütungen, die als nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2) bezogen werden.

§ 12 b Verluste bei beschränkter Haftung

(1) [1]Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft mit anderen Einkünften nicht ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht; er darf insoweit auch nicht nach § 10 d abgezogen werden. [2]Haftet der Kommanditist am Bilanzstichtag den Gläubigern der Gesellschaft auf Grund des § 171 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs, so können abweichend von Satz 1 Verluste des Kommanditisten bis zur Höhe des Betrags, um den die im Handelsregister eingetragene Einlage des Kommanditisten seine geleistete Einlage übersteigt, auch ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. [3]Satz 2 ist nur anzuwenden, wenn derjenige, dem der Anteil zuzurechnen ist, im Handelsregister eingetragen ist, das Bestehen der Haftung nachgewiesen wird und eine Vermögensminderung auf Grund der Haftung nicht durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist.

(2) Soweit der Verlust nach Absatz 1 nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, mindert er die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.

(3) [1]Soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht (Einlageminderung) und soweit nicht auf Grund der Entnahmen eine nach Absatz 1 Satz 2 zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht, ist dem Kommanditisten der Betrag der Einlageminderung als Gewinn zuzurechnen. [2]Der nach Satz 1 zuzurechnende Betrag darf den Betrag der Anteile am Verlust der Kommanditgesellschaft nicht übersteigen, der im Wirtschaftsjahr der Einlageminderung und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen ist. [3]Wird der Haftungsbetrag im Sinne des Absatzes 1

Satz 2 gemindert (Haftungsminderung) und sind im Wirtschaftsjahr der Haftungsminderung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren Verluste nach Absatz 1 Satz 2 ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen, so ist dem Kommanditisten der Betrag der Haftungsminderung, vermindert um auf Grund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge, als Gewinn zuzurechnen; Satz 2 gilt sinngemäß. [4]Die nach den Sätzen 1 bis 3 zuzurechnenden Beträge mindern die Gewinne, die dem Kommanditisten im Wirtschaftsjahr der Zurechnung oder in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.

(4) [1]Der nach Absatz 1 nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach Absatz 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach Absatz 3 hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust), ist jährlich gesondert festzustellen. [2]Dabei ist von dem verrechenbaren Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres auszugehen. [3]Zuständig für den Erlass des Feststellungsbescheids ist das für die gesonderte Feststellung des Gewinns und Verlustes der Gesellschaft zuständige Finanzamt. [4]Der Feststellungsbescheid kann nur insoweit angegriffen werden, als der verrechenbare Verlust gegenüber dem verrechenbaren Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres sich verändert hat. [5]Die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 können mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte verbunden werden. [6]In diesen Fällen sind die gesonderten Feststellungen des verrechenbaren Verlustes einheitlich durchzuführen.

(5) Absatz 1 Satz 1, Absatz 2, Absatz 3 Satz 1, 2 und 4 sowie Absatz 4 gelten sinngemäß für andere Unternehmer, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist, insbesondere für

1. *stille Gesellschafter einer stillen Gesellschaft im Sinne des § 230 des Handelsgesetzbuchs, bei der der stille Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist,*
2. *Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuches, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, soweit die Inanspruchnahme des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist,*
3. *Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, soweit die Haftung des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb der eines Kommanditisten oder eines stillen Gesellschafters entspricht oder soweit die Inanspruchnahme des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist,*
4. *Mitreeder einer Reederei im Sinne des § 489 des Handelsgesetzbuchs, bei der der Mitreeder als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, wenn die persönliche Haftung des Mitreeders für die Verbindlichkeiten der Reederei ganz oder teilweise ausgeschlossen oder soweit die Inanspruchnahme des Mitreeders für Verbindlichkeiten der Reederei nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist.*

§ 12 c Gesonderte Feststellung der Gewinnanteile

(1) Wird der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt, so sind ein Verzinsungsanteil und ein Erwerbsanteil gesondert, bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 12 a Satz 1 Nr. 2 und 3 zusätzlich einheitlich festzustellen.

(2) [1]Der jährlich ansetzbare Verzinsungsanteil errechnet sich aus dem um den Zinssatz nach Absatz 4 vervielfachten Kapital nach Absatz 3, vermehrt um die in Absatz 5 und vermindert um die in Absatz 6 genannten Beträge. [2]Der jährlich bei der Bestimmung des Kapitaleinkommens (§ 2 Abs. 3 Satz 2) anzusetzende Verzinsungsanteil ist durch die Höhe des Gewinns begrenzt. [3]Soweit danach ein Verzinsungsanteil nach Satz 1 nicht zum Ansatz kommt, erhöht sich der ansetzbare Verzinsungsanteil nach Satz 1 sowie das Kapital im Sinne des Absatz 3 des folgenden Veranlagungszeitraumes. [3]Ein negativer Verzinsungsanteil nach Satz 1 vermindert den ansetzbaren Verzinsungsanteil nach Satz 1 sowie das Kapital im Sinne des Absatz 3 des folgenden Veranlagungszeitraumes in der entsprechenden Höhe. [3]Ein nach den Sätzen 3 und 4 vorzutragender positiver oder negativer Verzinsungsanteil ist gesondert, bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 12 a Satz 1 Nr. 2 und 3 zusätzlich einheitlich festzustellen.

(3) [1]Das Kapital im Sinne des Absatzes 2 entspricht dem Mittelwert folgender Ansätze in der für den betreffenden und den vorangegangenen Veranlagungszeitraum gebildeten Steuerbilanz:

1. *Immaterielle Vermögensgegenstände entsprechend § 266 Abs. 2 Buchstabe A Ziffer I des Handelsgesetzbuches unter der Voraussetzung des § 5 Abs. 2;*
2. *Sachanlagen entsprechend § 266 Abs. 2 Buchstabe A Ziffer II des Handelsgesetzbuches;*
3. *Umlaufvermögen entsprechend § 266 Abs. 2 Buchstabe B Ziffern I und II des Handelsgesetzbuches.*

[2]Nicht Bestandteil des Kapitals nach Satz 1 werden die Ansätze von Wirtschaftsgütern,

1. *die nicht objektiv erkennbar zum Einsatz im Betrieb bestimmt sind oder*
2. *die Quelle von ausländischen Einkünften sind, für die der Bundesrepublik Deutschland auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kein Besteuerungsrecht zusteht, insbesondere das Betriebsvermögen ausländischer Betriebsstätten sowie im Ausland belegenes unbewegliches Vermögen.*

[3]Der jährliche Mittelwert nach Satz 1 kann auf Antrag des Steuerpflichtigen auch aus vierteljährlichen Bestandsaufnahmen der einbezogenen Bilanzwerte ermittelt werden.

(4) [1]Der bei der Ermittlung des Verzinsungsanteils nach Absatz 2 Satz 1 anzusetzende Zinssatz beträgt 6 vom Hundert. [2]Satz 1 ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden.

(5) Das Produkt nach Abs. 2 Satz 1 wird vermehrt um

1. *a) positive Einkünfte aus Finanzvermögen nach § 20 und*
   b) Gewinne aus Veräußerungsgeschäften nach § 22, die Wirtschaftsgüter zum Gegenstand haben, die der Erzielung von Einkünften nach § 20 zugrunde liegen,

   soweit sie nach § 20 Abs. 3 oder § 22 Abs. 7 Satz 1 den Einkünften aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb zugerechnet werden und für sie nicht nach § 45 b der Steueranspruch als abgegolten gilt. [2]Bei Einkünften im Sinne des § 22 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a und Nr. 2 Buchstabe a ist der hinzurechnende Betrag auf den anzusetzenden Verzinsungsanteil nach § 22 b Abs. 2 Satz 2 beschränkt;
2 *Gewinne durch den Ansatz eines Wirtschaftsguts, das der Erzielung von Einkünften im Sin-*

ne der Nr. 1 zugrunde liegt, mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 oder § 6 Abs. 4;

3. *Gewinne, soweit sie bei einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe im Sinne des § 12 d auf Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von Einkünften im Sinne der Nummer 1 zugrunde liegen, entfallen.*

(6) Das Produkt nach Abs. 1 Satz 1 wird vermindert um

1. *a) negative Einkünfte aus Finanzvermögen nach § 20 und*
   b) Verluste aus Veräußerungsgeschäften nach § 22, die Wirtschaftsgüter zum Gegenstand haben, die der Erzielung von Einkünften nach § 20 zugrunde liegen,

   soweit sie nach § 20 Abs. 3 oder § 22 Abs. 7 Satz 1 den Einkünften aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb zugerechnet werden;
2. *Verluste durch den Ansatz eines Wirtschaftsguts, das der Erzielung von Einkünften im Sinne der Nr. 1 zugrunde liegt, mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 oder § 6 Abs. 4;*
3. *Verluste, soweit sie bei einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe im Sinne des § 12 d auf Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von Einkünften im Sinne der Nummer 1 zugrunde liegen, entfallen;*
4. *Schuldzinsen, soweit diese nach § 4 Abs. 4 bis 5 abgezogen werden können und nicht bereits bei der Ermittlung von Einkünften nach Abs. 5 Nr. 1 oder nach Nr. 1 dieses Absatzes berücksichtigt wurden.*

(7) [1]Der bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 3) anzusetzende Erwerbsanteil entspricht dem um den gemäß Absatz 2 Satz 2 anzusetzenden Verzinsungsanteil verminderten Gewinn. [2]Ein Verlust ist insgesamt dem Erwerbseinkommen (§ 2 Abs. 3 Satz 1) zuzuordnen.

§ 12 d Veräußerung des Betriebs

(1) [1]Zu den Einkünften aus Geschäftsbetrieb gehören auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung

1. *des Geschäftsbetriebs insgesamt oder eines Teilbetriebs. [2]Als Teilbetrieb gilt auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft; im Fall der Auflösung der Kapitalgesellschaft ist § 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 sinngemäß anzuwenden;*
2. *des gesamten Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist (§ 12 a Satz 1 Nr. 2);*
3. *des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (§ 12 a Satz 1 Nr. 3).*

(2) [1]Veräußerungsgewinn im Sinne des Absatzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten

1. *in den Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 den Wert des Betriebsvermögens*
2. *in den Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 den Wert des Anteils am Betriebsvermögen*

übersteigt. [2]Der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 zu ermitteln.

(3) [1]Als Veräußerung gilt auch

1. *die Aufgabe eines Geschäftsbetriebs oder eines Teilbetriebs im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1;*
2. *die Aufgabe eines Anteils im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3.*

[2]Werden im Falle des Satzes 1 Nr. 1

1. *einzelne dem Betrieb gewidmete Wirtschaftsgüter*
   a) im Rahmen der Aufgabe veräußert, so sind bei der Ermittlung des Gewinns die Ver-

äußerungspreise,

b) unmittelbar nach der Aufgabe des Betriebs zur Erzielung von Einkünften

aa) nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a oder

bb) nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b, sofern sie durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1) ermittelt werden,

verwendet, so sind bei der Ermittlung des Gewinns die Werte, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist,

andernfalls ihr gemeiner Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen. [3]Bei Aufgabe eines Geschäftsbetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

2. Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in ein Betriebsvermögen des Betriebsinhabers (Mitunternehmer) übertragen, so sind bei der Ermittlung des Aufgabegewinns die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Betriebsinhaber (Mitunternehmer) ist an diese Werte gebunden.

[3]Dagegen ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden oder im Falle des Satzes 2 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb die der Einkünfteerzielung zugrunde liegende Tätigkeit beendet wird. [4]Satz 2 ist nicht anzuwenden, soweit die Wirtschaftsgüter unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden; in diesem Fall ist bei der Übertragung der gemeine Wert anzusetzen. [5]Werden im Falle des Satzes 1 Nr. 2 im Zuge der Aufgabe Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne dem Betrieb gewidmete Wirtschaftsgüter an den ausscheidenden Mitunternehmer übertragen, so gelten die Sätze 2 bis 4 entsprechend.

(4) [1]Auf den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nach den Absätzen 1 und 3 findet § 12 c mit der Maßgabe Anwendung, dass

1. sich das Kapital nach § 12 c Abs. 3 nach den gemäß Abs. 2 Satz 2 zu ermittelnden Wertverhältnissen bestimmt und

2. die Höhe des Verzinsungsanteiles tagesgenau für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe zu ermitteln ist.

[2]Im Falle eines Teilbetriebs im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 findet § 22 a Anwendung.

(5) [1]Hat der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig, so wird der Veräußerungsgewinn auf Antrag zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er 45 000 Euro übersteigt. [2]Ein Veräußerungsgewinn wird insoweit nicht nach Satz 1 begünstigt, als

1. er bei der Veräußerung eines Teils eines Anteils im Sinne von Satz 1 Nr. 2 oder 3 erzielt wird;

2. auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind. [2]Dies gilt auch für einen Gewinn, der bei der Veräußerung einzelner dem Betrieb gewidmeter Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Be-

triebs erzielt wird;
3. er einem Verzinsungsanteil nach Absatz 4 zugeordnet wird oder
4. auf ihn § 22 a Anwendung findet.
[3]Der Freibetrag nach Satz 1 ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren. [4]Er ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136 000 Euro übersteigt.

§ 12 e Verzinsungsfreibeträge für Kapitalgewinne

[1]Auf einen Gewinn, der darauf zurückzuführen ist, dass Anteile an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes
1. mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 oder
2. mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 5 Satz 4 bis 6 bewertet oder
3. im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe nach § 12 d veräußert werden, findet § 22 a entsprechende Anwendung. [2]Satz 1 gilt nicht, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwertes in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch Ansatz eines Werts, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, ausgeglichen worden ist. [3]§ 3 c findet keine Anwendung.

§ 12 f Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen

(1) [1]Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell dürfen mit Einkünften nicht ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10 d abgezogen werden. [2]Die Verluste mindern jedoch die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben Einkunftsquelle erzielt. [3]§ 12 b ist insoweit nicht anzuwenden.
(2) [1]Ein Steuerstundungsmodell im Sinne des Absatzes 1 liegt vor, wenn auf Grund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. [2]Dies ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen auf Grund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen. [3]Dabei ist es ohne Belang, auf welchen Vorschriften die negativen Einkünfte beruhen.
(3) Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn innerhalb der Anfangsphase das Verhältnis der Summe der prognostizierten Verluste zur Höhe des gezeichneten und nach dem Konzept auch aufzubringenden Kapitals oder bei Einzelinvestoren des eingesetzten Eigenkapitals 10 vom Hundert übersteigt.
(4) [1]Der nach Absatz 1 nicht ausgleichsfähige Verlust ist jährlich gesondert festzustellen. [2]Dabei ist von dem verrechenbaren Verlust des Vorjahres auszugehen. [3]Der Feststellungsbescheid kann nur insoweit angegriffen werden, als der verrechenbare Verlust gegenüber dem verrechenbaren Verlust des Vorjahres sich verändert hat. [4]Handelt es sich bei dem Steuerstundungsmodell um eine Gesellschaft oder Gemeinschaft im Sinne des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a der Abgabenordnung, ist das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte aus dem Steuerstundungsmodell zuständige Finanzamt für den Erlass des Feststellungsbescheids nach Satz 1 zuständig; anderenfalls ist das Betriebsfinanzamt (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung) zu-

ständig. [5]Handelt es sich bei dem Steuerstundungsmodell um eine Gesellschaft oder Gemeinschaft im Sinne des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a der Abgabenordnung, können die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte aus dem Steuerstundungsmodell verbunden werden; in diesen Fällen sind die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 einheitlich durchzuführen.

~~**a) Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)**~~

§ 13 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

(1) bis (2) [...]

(3) [1]Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden bei der Ermittlung des ~~**Gesamtbetrags der Einkünfte**~~ ***Einkommens (§ 2 Abs. 3)*** nur berücksichtigt, soweit sie den Betrag von 670 Euro übersteigen. [2]Satz 1 ist nur anzuwenden, wenn ~~**die Summe der Einkünfte**~~ ***das Gesamteinkommen (§ 2 Abs. 4)*** 30 700 Euro nicht übersteigt. [3]Im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten verdoppeln sich die Beträge der Sätze 1 und 2.

(4) [...]

~~**(5) Wird Grund und Boden dadurch entnommen, dass auf diesem Grund und Boden die Wohnung des Steuerpflichtigen oder eine Altenteilerwohnung errichtet wird, bleibt der Entnahmegewinn außer Ansatz; der Steuerpflichtige kann die Regelung nur für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung und für eine Altenteilerwohnung in Anspruch nehmen.**~~

(5) [weggefallen]

(6) [...]

§ 14 Veräußerung des Betriebs

[weggefallen]

§ 14 a Vergünstigung bei der Veräußerung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe

[weggefallen]

~~**b) Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)**~~

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

~~**(1) [1]Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind**~~

~~**1. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen. [2]Dazu gehören auch Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung, z.B. aus Bergbauunternehmen und aus Betrieben zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden, soweit sie nicht land- oder forstwirtschaftliche Nebenbetriebe sind;**~~

~~**2. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die**~~

~~**Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. 2Der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaften anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind;**~~

~~**3. die Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen, und die Vergütungen, die der persönlich haftende Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.**~~

~~**2Satz 1 Nr. 2 und 3 gilt auch für Vergütungen, die als nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2) bezogen werden. 3§ 13 Abs. 5 gilt entsprechend, sofern das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zu einem gewerblichen Betriebsvermögen gehört hat.**~~

~~**(2)**~~ ***(1)*** [1]Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs ~~**noch**~~ ***oder*** als eine andere selbständige Arbeit ***noch als Vermögensverwaltung im Sinne von § 14 Satz 3 der Abgabenordnung*** anzusehen ist. [2]Eine durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen ist kein Gewinn im Sinne des Satzes 1. [3]Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck ist.

~~**(3)**~~ ***(2)*** Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

1. einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ~~**Nr. 1**~~ ausübt,
2. einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ~~**Nr. 1**~~ ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft). [2]Ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligt, so steht für die Beurteilung, ob die Tätigkeit dieser Personengesellschaft als Gewerbebetrieb gilt, die gewerblich geprägte Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleich.

~~**(4)**~~ ***(3)*** [1]Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung dürfen weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10 d abgezogen werden. [2]Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10 d die Gewinne, die der Steuerpflichtige ~~**in dem unmittelbar vorangegangenen und**~~ in den folgenden Wirtschaftsjahren aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung erzielt hat oder erzielt. [3]Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für Verluste aus Termingeschäften, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. [4]Satz 3 gilt nicht für die Geschäfte, die zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen

gehören oder die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen. [5]Satz 4 gilt nicht, wenn es sich um Geschäfte handelt, die der Absicherung von Aktiengeschäften dienen, bei denen der Veräußerungsgewinn nach ~~**§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3 c Abs. 2**~~ ***§ 22 a*** teilweise steuerfrei ist, oder die nach § 8 b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. [6]Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften, bei denen der Gesellschafter oder Beteiligte als Mitunternehmer anzusehen ist, dürfen weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10 d abgezogen werden. [7]Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10 d die Gewinne, die der Gesellschafter oder Beteiligte in dem unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahr oder in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung oder sonstigen Innengesellschaft bezieht. [8]Satz 6 und 7 gelten nicht, soweit der Verlust auf eine natürliche Person als unmittelbar oder mittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

§ 15 a Verluste bei beschränkter Haftung

[weggefallen]

§ 15 b Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen

[weggefallen]

§ 16 Veräußerung des Betriebs

[weggefallen]

§ 17 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

[weggefallen]

~~**c) Selbständige Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)**~~

§ 18 Selbständige Arbeit

(1) Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind

1. bis 3. [...]

~~**4. Einkünfte, die ein Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht, als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks erzielt, wenn der Anspruch auf die Vergütung unter der Voraussetzung eingeräumt worden ist, dass die Gesellschafter oder Gemeinschafter ihr eingezahltes Kapital vollständig zurückerhalten haben; § 15 Abs. 3 ist nicht anzuwenden.**~~

(2) [...]

~~**d)**~~ ***b)*** Nichtselbständige Arbeit (~~**§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4**~~ ***§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2***)

§ 19 Nichtselbständige Arbeit

(1) [1]Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören

1. und 2. [...]

3. Entschädigungen, Amtszulagen, Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen, Übergangsgelder, Überbrückungsgelder, Sterbegelder, Versorgungsabfindungen, Versorgungsbezüge, die auf Grund des Abgeordnetengesetzes oder des Europaabgeordnetengesetzes, sowie vergleichbare Bezüge, die auf Grund der entsprechenden Gesetze der Länder gezahlt werden. [2]Werden zur Abgeltung des durch das Mandat veranlassten Aufwandes Aufwandsentschädigungen gezahlt, so dürfen die durch das Mandat veranlassten Aufwendungen nicht als Werbungskosten abgezogen werden. [3]Wahlkampfkosten zur Erlangung eines Mandats im Bundestag, im Europäischen Parlament oder im Parlament eines Landes dürfen nicht als Werbungskosten abgezogen werden. [4]Es gelten entsprechend

a) für Nachversicherungsbeiträge auf Grund gesetzlicher Verpflichtung nach den Abgeordnetengesetzen im Sinne des Satzes 1 und für Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen § 3 Nr. 62,

b) für Versorgungsbezüge Abs. 2; beim Zusammentreffen mit Versorgungsbezügen im Sinne von Abs. 2 Satz 2 bleibt jedoch insgesamt höchstens ein Betrag von 3 072 Euro im Veranlagungszeitraum steuerfrei,

c) für das Übergangsgeld, das in einer Summe gezahlt wird, und für die Versorgungsabfindung § 34 Abs. 1.

(2) [...]

~~**e) Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)**~~

c) Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

§ 19 b Zurechnung der Einkünfte

(1) Werden Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen einer Gesellschaft oder Gemeinschaft erzielt, findet für deren Zurechnung an die Beteiligten § 12 a entsprechende Anwendung.

(2) Ein erhöhter Anteil an gemeinsamen Einkünften und Bezügen, den ein Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht, wegen seiner Leistungen für die Gesellschaft oder Gemeinschaft erhält, ist in vollem Umfang ebenso zu behandeln wie ein seiner Beteiligung entsprechender Anteil.

§ 20 Einkünfte aus ~~**Kapitalvermögen**~~ *Finanzvermögen*

(1) Zu den Einkünften aus Finanzvermögen gehören

1. Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien, ~~**Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist, aus**~~ Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie an bergbautreibenden Vereinigungen, die die Rechte einer juristischen Person haben. [2]Zu den sonstigen Bezügen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen. [3]Die Bezüge gehören nicht zu den Einnahmen,

soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gelten;

2. [...]
3. ***Leibrenten, die nicht solche im Sinne des § 23 Nr. 2 sind und bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind. [2]Dies gilt auf Antrag auch für Leibrenten und andere Leistungen, soweit diese auf bis zum 31. Dezember 2004 geleisteten Beiträgen beruhen, welche oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden; der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass der Betrag des Höchstbeitrags mindestens zehn Jahre überschritten wurde. [3]Als Ertrag des Rentenrechts gilt für die gesamte Dauer des Rentenbezugs der Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem Betrag, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Kapitalwerts der Rente auf ihre voraussichtliche Laufzeit ergibt; dabei ist der Kapitalwert nach dieser Laufzeit zu berechnen. [4]Der Ertrag des Rentenrechts (Ertragsanteil) ist aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:***

Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	*Ertragsanteil in v.H.*	*Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten*	*Ertragsanteil in v.H.*
0 bis 1	*59*	*51 bis 52*	*29*
2 bis 3	*58*	*53*	*28*
4 bis 5	*57*	*54*	*27*
6 bis 8	*56*	*55 bis 56*	*26*
9 bis 10	*55*	*57*	*25*
11 bis 12	*54*	*58*	*24*
13 bis 14	*53*	*59*	*23*
15 bis 16	*52*	*60 bis 61*	*22*
17 bis 18	*51*	*62*	*21*
19 bis 20	*50*	*63*	*20*
21 bis 22	*49*	*64*	*19*
23 bis 24	*48*	*65 bis 66*	*18*
25 bis 26	*47*	*67*	*17*
27	*46*	*68*	*16*
28 bis 29	*45*	*69 bis 70*	*15*
30 bis 31	*44*	*71*	*14*
32	*43*	*72 bis 73*	*13*
33 bis 34	*42*	*74*	*12*

35	*41*	*75*	*11*
36 bis 37	*40*	*76 bis 77*	*10*
38	*39*	*78 bis 79*	*9*
39 bis 40	*38*	*80*	*8*
41	*37*	*81 bis 82*	*7*
42	*36*	*83 bis 84*	*6*
43 bis 44	*35*	*85 bis 87*	*5*
45	*34*	*88 bis 91*	*4*
46 bis 47	*33*	*92 bis 93*	*3*
48	*32*	*94 bis 96*	*2*
49	*31*	*ab 97*	*1*
50	*30*		

[5]Die Ermittlung des Ertrags aus Leibrenten, die vor dem 1. Januar 1955 zu laufen begonnen haben, und aus Renten, deren Dauer von der Lebenszeit mehrerer Personen oder einer anderen Person als des Rentenberechtigten abhängt, sowie aus Leibrenten, die auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind, wird durch eine Rechtsverordnung bestimmt; § 12 f ist sinngemäß anzuwenden;

3a. Leistungen aus Lebensversicherungsverträgen einschließlich der Direktversicherungen, Pensionsfonds und Pensionskassen, die auf Kapital beruhen, das nicht aus nach § 3 Nr. 63 oder 66 von der Einkommensteuer befreiten oder nicht nach § 10a oder Abschnitt XI geförderten Beiträgen gebildet wurde, soweit in ihnen ein Ertragsanteil im Sinne der Nr. 3 Satz 4 enthalten ist; § 12 f ist sinngemäß anzuwenden;

4. ~~**Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, es sei denn, dass der Gesellschafter oder Darlehensgeber als Mitunternehmer anzusehen ist. [2]Auf Anteile des stillen Gesellschafters am Verlust des Betriebes sind § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8, §§ 15 a und 15 b sinngemäß anzuwenden;~~ *Vergütungen für die Überlassung von Kapitalvermögen*

   a) an eine Körperschaft oder

   b) an einen Einzelunternehmer oder eine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 12 a,

   soweit sie nicht in einem Bruchteil des überlassenen Kapitals bemessen sind, es sei denn, der Kapitalgeber ist als Mitunternehmer im Sinne des § 12 a Satz 1 Nr. 2 anzusehen. [2]Auf Anteile eines stillen Gesellschafters am Verlust des Betriebes sind § 15 Abs. 3 Satz 6 bis 8, §§ 12 b und § 12 f sinngemäß anzuwenden;

5. und 6. [...]

7. Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder gewährt worden ist, auch wenn ***die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder*** die Höhe des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt. [2]Dies gilt unabhängig von der Bezeichnung und der zivilrechtlichen Ausgestaltung der Kapitalanlage;

8. und 9. [...]

10. a) Leistungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes mit eigener Rechtspersönlichkeit, die zu mit Gewinnausschüttungen im Sinne der Nummer 1 Satz 1 wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen; Nummer 1 Satz 2 und 3 gilt entsprechend;

b) ~~der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und verdeckte Gewinnausschüttungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 des Umsatzsteuergesetzes, von mehr als 260 000 Euro im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 25 000 Euro im Wirtschaftsjahr hat, sowie der Gewinn im Sinne des § 21 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes. [2]Die Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art führt zu einem Gewinn im Sinne des Satzes 1. [3]Bei dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen der inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten gelten drei Viertel des Einkommens im Sinne des § 8 Abs. 1 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes als Gewinn im Sinne des Satzes 1. [4]Die Sätze 1 und 2 sind bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen entsprechend anzuwenden. [5]Nummer 1 Satz 3 gilt entsprechend.~~

der Gewinn eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Sinne des § 64 der Abgabenordnung einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in Höhe von 75 vom Hundert des Erwerbsanteils im Sinne des § 8 c des Körperschaftsteuergesetzes .

~~(2) [1]Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören auch~~

~~1. besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden;~~

~~2. Einnahmen aus der Veräußerung~~

~~a) von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen durch den Inhaber des Stammrechts, wenn die dazugehörigen Aktien oder sonstigen Anteile nicht mitveräußert werden. [2]Diese Besteuerung tritt an die Stelle der Besteuerung nach Absatz 1;~~

~~b) von Zinsscheinen und Zinsforderungen durch den Inhaber oder ehemaligen Inhaber der Schuldverschreibung, wenn die dazugehörigen Schuldverschreibungen nicht mitveräußert werden. [2]Entsprechendes gilt für die Einlösung von Zinsscheinen und Zinsforderungen durch den ehemaligen Inhaber der Schuldverschreibung;~~

~~3. Einnahmen aus der Veräußerung von Zinsscheinen und Zinsforderungen, wenn die dazugehörigen Schuldverschreibungen mitveräußert werden und das Entgelt für die auf den Zeitraum bis zur Veräußerung der Schuldverschreibung entfallenden Zinsen des laufenden Zinszahlungszeitraums (Stückzinsen) besonders in Rechnung gestellt ist;~~

~~4 Einnahmen aus der Veräußerung oder Abtretung von~~

~~a) abgezinsten oder aufgezinsten Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und sonstigen Kapitalforderungen durch den ersten und jeden weiteren Erwerber,~~

~~b) Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und sonstigen Kapitalforderungen ohne Zinsscheine und Zinsforderungen oder von Zinsscheinen und Zinsforderungen ohne Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und sonstige Kapitalforderungen durch den zweiten und jeden weiteren Erwerber zu einem abgezinsten oder aufgezinsten Preis,~~

~~c) Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und sonstigen Kapitalforderungen mit Zinsscheinen oder Zinsforderungen, wenn Stückzinsen nicht besonders in Rechnung gestellt werden oder bei denen die Höhe der Erträge von einem ungewissen Ereignis abhängt,~~

~~d) Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und sonstigen Kapitalforderungen mit Zinsscheinen oder Zinsforderungen, bei denen Kapitalerträge in unterschiedlicher Höhe oder für unterschiedlich lange Zeiträume gezahlt werden,~~

~~soweit sie der rechnerisch auf die Besitzzeit entfallenden Emissionsrendite entsprechen. [2]Haben die Wertpapiere und Kapitalforderungen keine Emissionsrendite oder weist der Steuerpflichtige sie nicht nach, gilt der Unterschied zwischen dem Entgelt für den Erwerb und den Einnahmen aus der Veräußerung, Abtretung oder Einlösung als Kapitalertrag; bei Wertpapieren und Kapitalforderungen in einer ausländischen Währung ist der Unterschied in dieser Währung zu ermitteln. [3]Die Besteuerung der Zinsen und Stückzinsen nach Absatz 1 Nr. 7 und Satz 1 Nr. 3 bleibt unberührt; die danach der Einkommensteuer unterliegenden, dem Veräußerer bereits zugeflossenen Kapitalerträge aus den Wertpapieren und Kapitalforderungen sind bei der Besteuerung nach der Emissionsrendite abzuziehen. [4]Die Sätze 1 bis 3 gelten für die Einlösung der Wertpapiere und Kapitalforderungen bei deren Endfälligkeit entsprechend. [5]Die Sätze 1 bis 4 sind nicht auf Zinsen aus Gewinnobligationen und Genussrechten im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 anzuwenden.~~

~~[2]Die Nummern 2 und 3 gelten sinngemäß für die Einnahmen aus der Abtretung von Dividenden- oder Zinsansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne der Nummer 2, wenn die dazugehörigen Anteilsrechte oder Schuldverschreibungen nicht in einzelnen Wertpapieren verbrieft sind. [3]Satz 2 gilt auch bei der Abtretung von Zinsansprüchen aus Schuldbuchforderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind.~~

~~(2 a)~~ *(2)* [1]Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 und 2 erzielt der Anteilseigner. [2]Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 39 der Abgabenordnung die Anteile an dem Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind. [3]Sind einem Nießbraucher oder Pfandgläubiger die Einnahmen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 oder 2 zuzurechnen, gilt er als Anteilseigner.

(3) ~~Soweit Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Art zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören, sind sie diesen Einkünften zuzurechnen.~~ ***Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Art sind den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören.***

~~(4) [1]Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist nach Abzug der Werbungskosten ein Betrag von 1 370 Euro abzuziehen (Sparer-Freibetrag). [2]Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, wird ein gemeinsamer Sparer-Freibetrag von 2 740 Euro gewährt. [3]Der gemeinsame Sparer-Freibetrag ist bei der Einkunftsermittlung bei jedem Ehegatten je zur Hälfte abzuziehen; sind die um die Werbungskosten geminderten Kapitalerträge eines Ehegatten niedriger als 1 370 Euro, so ist der anteilige Sparer-Freibetrag insoweit, als er die um die Werbungskosten geminderten Kapitalerträge dieses Ehegatten übersteigt, beim anderen Ehegatten abzuziehen. [4]Der Sparer-Freibetrag und der gemeinsame Sparer-Freibetrag dürfen nicht höher sein als die um die Werbungskosten einschließlich einer abzuziehenden ausländischen Steuer geminderten Kapitalerträge.~~

~~f) Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6)~~

§ 21 Einkünfte aus ~~Vermietung und Verpachtung~~ ***Realvermögen***

(1) [1]Einkünfte aus ~~Vermietung und Verpachtung~~ ***Realvermögen*** sind

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen, Schiffen, die in ein Schiffsregister eingetragen sind, und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht);
2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen, ***auch sofern sie gelegentlich erfolgt***;
3. Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten, insbesondere von schriftstellerischen, künstlerischen und gewerblichen Urheberrechten~~,~~ ***und*** von gewerblichen Erfahrungen ~~und von Gerechtigkeiten und Gefällen~~;
4. ~~Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, auch dann, wenn die Einkünfte im Veräußerungspreis von Grundstücken enthalten sind und die Miet- oder Pachtzinsen sich auf einen Zeitraum beziehen, in dem der Veräußerer noch Besitzer war.~~
4. ***Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke sowie Zinsen auf solche Nutzungsvergütungen und auf Entschädigungen, die mit der Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke zusammenhängen.***

[2]~~§§ 15 a und 15 b~~ ***§§ 12 b und § 12 f*** sind sinngemäß anzuwenden.

(2) und (3) [...]

~~g) Sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7)~~

§ 22 Arten der sonstigen Einkünfte

[weggefallen]

§ 22 Kapitalgewinne

(1) Als Einkünfte aus Kapitalvermögen gelten auch die Gewinne oder Verluste aus

1. ***der Veräußerung der der Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a zugrunde liegenden Rechte oder der diese Rechte verbriefenden Wertpapiere. [2]Bei vertret-***

baren Wertpapieren, die einem Verwahrer zur Sammelverwahrung im Sinne des § 5 des Depotgesetzes anvertraut worden sind, ist zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Wertpapiere zuerst veräußert wurden. [3]Entsprechendes gilt bei Anschaffung und Veräußerung mehrerer gleichartiger Fremdwährungsbeträge;

2. *der Veräußerung der zur Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b verwendeten Wirtschaftsgüter, sofern die Einkünfte durch einen Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1) ermittelt werden;*
3. *Veräußerungsgeschäften, bei denen die Veräußerung der Wirtschaftsgüter früher erfolgt als der Erwerb;*
4. *Termingeschäften, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. [2]Zertifikate und Optionsscheine gelten als Termingeschäfte im Sinne des Satzes 1.*

(2) Als Veräußerung im Sinne des Absatzes 1 gilt auch

1. *die Rückzahlung des zur Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a eingesetzten Kapitals. [2]Soweit diese Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 zu Einkünften aus Finanzvermögen gehören, sind sie diesen zuzurechnen.*
2. *die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder einer Kapitalforderung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 7 in eine Kapitalgesellschaft;*
3. *die Beendigung einer der Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b zugrunde liegenden Tätigkeit, sofern die Einkünfte durch einen Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1) ermittelt werden;*

(3) [1]Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 und 2 ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- und Herstellungskosten andererseits. [2]An die Stelle des Veräußerungspreises tritt

1. *in den Fällen des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens;*
2. *in den Fällen des Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter zum Zeitpunkt der Einlage oder der Beendigung der Tätigkeit.*

[3]An die Stelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten tritt im Falle der Veräußerung von Wirtschaftsgütern

1. *im Sinne des Abs. 1 Nr. 1,*
   a) *die zuvor aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen wurden, der Wert, mit dem die Entnahme angesetzt worden ist, und an die Stelle des Zeitpunkts der Anschaffung der Zeitpunkt der Entnahme.*
   b) *sofern es sich bei ihnen am 1.1.2008 weder*
      aa) *um wesentliche Beteiligungen im Sinne des § 17 in der Fassung des Einkommensteuergesetzes des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210, 2003 I S. 174) noch*
      bb) *um einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes noch*
      cc) *um Bestandteile eines Betriebsvermögens handelte,*

   deren gemeine Wert (§ 9 des Bewertungsgesetzes) oder Kurswert (§ 11 des Bewertungsgesetzes) an diesem Tag.
2. *im Sinne des Abs. 1 Nr. 2 der Wert, der sich nach den steuerlichen Vorschriften über die Ge-*

winnermittlung ergibt.
[4]Satz 3 gilt entsprechend bei Veräußerungsgeschäften im Sinne des Absatz 2. [5]Gewinn oder Verlust bei einem Termingeschäft nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 ist der Differenzausgleich oder der durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmte Geldbetrag oder Vorteil abzüglich der Werbungskosten.

(4) [1]Bei unentgeltlichem Erwerb sind als Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgebend, der es zuletzt entgeltlich erworben hat. [2]Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter.

(5) In den Fällen des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 2 sind Gewinne oder Verluste für das Kalenderjahr der verdeckten Einlage anzusetzen.

(6) [1]Für die Absätze 1 bis 5 gilt § 20 Abs. 3 entsprechend. [2]Insoweit tritt an die Stelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten nach Abs. 3 Satz 1 der Wert, der sich nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

§ 22 a Rentenbezugsmitteilungen an die zentrale Stelle

[weggefallen]

§ 22 a Verzinsungsfreibetrag für Finanzeinkünfte

(1) [1]Bei der Ermittlung von Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4 Buchstabe a, 9 und 10 Buchstabe a sowie des Gewinns aus der Veräußerung der zur Erzielung dieser Einkünfte verwendeten Wirtschaftsgüter nach § 22 ist ein Freibetrag nach den Absätzen 2 bis 5 zu gewähren (Verzinsungsfreibetrag). [2]Soweit nichts anderes bestimmt ist, kann ein Verzinsungsfreibetrag nur mit Einkünften verrechnet werden, deren Erzielung dasselbe Wirtschaftsgut zugrunde gelegen hat wie der Berechnung des Freibetrags. [3]Er ist für die Zwecke der Einkommensermittlung tagesgenau festzustellen.

(2) [1]Der verrechenbare Verzinsungsfreibetrag ergibt sich aus dem periodischen Verzinsungsfreibetrag nach Satz 2 und einem nicht verrechneten Verzinsungsfreibetrag des vorangegangenen Veranlagungszeitraums. [2]Der periodische Verzinsungsfreibetrag errechnet sich aus der Verzinsungsbasis nach Absatz 3 und dem Zinssatz nach Absatz 4.

(3) Als Verzinsungsbasis ist die Summe aus den Anschaffungskosten oder dem nach § 22 Abs. 3 Satz 3 oder § 22 Abs. 6 Satz 2 an deren Stelle tretenden Wert der der Erzielung von Einkünften nach Absatz 1 zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter und einem nicht verrechneten Verzinsungsfreibetrag nach Absatz 2 des vorangegangenen Veranlagungszeitraumes anzusetzen.

(4) [1]Der bei der Ermittlung des Verzinsungsfreibetrags nach Absatz 2 Satz 2 anzusetzende Zinssatz beträgt 4,5 vom Hundert. [2]Satz 1 ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden.

(5) [1]Ein Verzinsungsfreibetrag nach Absatz 1 wird nicht gewährt für den Gewinn aus Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 22, die Anteile an

1. *Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, oder*
2. *einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes,*

zum Gegenstand haben, sofern es sich dabei um einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes handelt; in diesem Fall findet § 22 b Anwendung. [2]Satz 1 gilt nicht, wenn

1. *das Veräußerungsgeschäft später als sieben Jahre nach dem Zeitpunkt der Einbringung im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 1 oder des § 23 Abs. 1 bis 3 des Umwandlungssteuergesetzes erfolgt, auf die der Erwerb der einbringungsgeborenen Anteile zurückzuführen ist oder*
2. *die in Satz 1 bezeichneten Anteile auf Grund eines Einbringungsvorgangs nach § 20 Abs. 1 Satz 2 oder nach § 23 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes erworben worden sind, es sei denn, die eingebrachten Anteile sind unmittelbar oder mittelbar auf eine Einbringung im Sinne der Nummer 1 innerhalb der dort bezeichneten Frist zurückzuführen.*

(6) [1]Die Nutzung eines Verzinsungsfreibetrages begründet nicht die Anwendung des § 3 c. [2]Ein Verzinsungsfreibetrag wird für Vergütungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a, die von einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft geleistet werden, sowie für einen Gewinne aus Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 22, die eine diesen Vergütungen zugrunde liegende Kapitalforderung zum Gegenstand haben, nur gewährt, wenn der Steuerpflichtige durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachweist, dass die Vergütungen beim Kapitalschuldner der Besteuerung unterlagen.

(7) [1]Die Absätze 1 bis 6 gelten auch in Verbindung mit § 20 Abs. 3 und § 22 Abs. 6. [2]Bei Anwendung des Absatz 3 tritt dabei an die Stelle der Anschaffungskosten der Buchwert des jeweiligen Wirtschaftsguts. [2]Satz 1 gilt nicht, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwertes in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch Ansatz eines Werts, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, ausgeglichen worden ist.

§ 22 b Gesonderte Feststellung der Gewinnanteile

(1) [1]Bei der Ermittlung

1. *von Einkünften nach*
   a) *§ 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe b oder*
   b) *§ 21 Abs. 1, sofern sie durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1) ermittelt werden;*
2. *des Gewinns aus der Veräußerung*
   a) *der zur Erzielung von Einkünften im Sinne der Nr. 1 verwendeten Wirtschaftsgüter gemäß § 22 oder*
   b) *von einbringungsgeborenen Anteilen unter den Voraussetzungen des § 22 a Abs. 5*

ist ein Verzinsungsanteil und ein Erwerbsanteil gesondert, im Falle einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 12 a Satz 1 Nr. 2 und 3 zusätzlich einheitlich festzustellen. [2]Als Veräußerung im Sinne des Satzes 1 Nr. 2 gelten auch die Fälle des § 22 Abs. 2.

(2) [1]Der jährlich ansetzbare Verzinsungsanteil errechnet sich aus der um den Zinssatz nach Absatz 4 vervielfachten Verzinsungsbasis nach Absatz 3, vermindert um die in Absatz 5 genannten Beträge. [2]Der bei der Bestimmung des Einkommens (§ 2 Abs. 3) anzusetzende Verzinsungsanteil ist durch die Höhe der Einkünfte begrenzt. [3]Soweit danach ein Verzinsungsanteil nach Satz 1 nicht zum Ansatz kommt, erhöht sich der ansetzbare Verzinsungsanteil nach Satz 1 sowie die Verzinsungsbasis im Sinne des Absatz 3 des folgenden Veranlagungszeitraumes. [4]Ein negativer Verzinsungsanteil nach Satz 1 vermindert den ansetzbaren Verzinsungsanteil und die Verzinsungsbasis im Sinne des Absatz 3 des folgenden Veranlagungszeitraumes in der entsprechenden Höhe. [5]In den Fällen des Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b entspricht der Verzinsungsanteil dem

nach § 22 a zu gewährenden Verzinsungsfreibetrag. [6]Ein nach den Sätzen 3 und 4 vorzutragender positiver oder negativer Verzinsungsanteil ist gesondert festzustellen. [7]In den Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist der Verzinsungsanteil tagesgenau zu bestimmen.
(3) [1]Die Verzinsungsbasis entspricht
1. a) bei Einkünften im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a sowie
b) bei Gewinnen aus der Veräußerung der zur Erzielung von Einkünften im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a verwendeten Wirtschaftsgüter
den Anschaffungskosten oder dem nach § 22 Abs. 3 Satz 3 an deren Stelle tretenden Wert
2. a) bei Einkünften im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b sowie
b) bei Gewinnen aus der Veräußerung der zur Erzielung von Einkünften im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b verwendeten Wirtschaftsgüter
dem Buchwert
der zur Erzielung der Einkünfte nach Absatz 1 verwendeten Wirtschaftsgüter. [2]Buchwert ist der Wert, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.
(4) [1]Der bei der Ermittlung des Verzinsungsanteils nach Absatz 2 Satz 1 anzusetzende Zinssatz beträgt 6 vom Hundert. [2]Satz 1 ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden.
(5) Der Verzinsungsanteil vermindert sich um Schuldzinsen, soweit diese nach § 4 Abs. 4 bis 5 bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden können
(6) [1]Der bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 3) anzusetzende Erwerbsanteil entspricht den um den gemäß Absatz 2 Satz 2 anzusetzenden Verzinsungsanteil verminderten Einkünften im Sinne des Absatz 1. [2]Negative Einkünfte sind insgesamt dem Kapitaleinkommen (§ 2 Abs. 3 Satz 2) zuzuordnen.

§ 23 Private Veräußerungsgeschäfte

[weggefallen]

d) Abgeleitete Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)

§ 23 Abgeleitete Einkünfte

Abgeleitete Einkünfte sind
1. wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Einkunftsarten gehören und
a) beim Leistenden nach § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 oder § 10 Abs. 1 Nr. 1 und 1 a die Bemessungsgrundlage mindern oder
b) von einer unbeschränkt steuerpflichtigen, von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung gewährt werden oder
c) gemäß § 1 der Verordnung über die Steuerbegünstigung von Stiftungen, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind, in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 611-4-3, veröffentlichten bereinigten Fassung bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer außer Ansatz bleiben.
2. Leibrenten und andere Leistungen, die aus den gesetzlichen Rentenversicherungen,

den landwirtschaftlichen Alterskassen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b erbracht werden, soweit sie jeweils der Besteuerung unterliegen. [2]Bemessungsgrundlage für den der Besteuerung unterliegenden Anteil ist der Jahresbetrag der Rente.
[3]Der der Besteuerung unterliegende Anteil ist nach dem Jahr des Rentenbeginns und dem in diesem Jahr maßgebenden Vomhundertsatz aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Jahr des Rentenbeginns	*Besteuerungsanteil in v.H.*
bis 2005	*50*
ab 2006	*52*
2007	*54*
2008	*56*
2009	*58*
2010	*60*
2011	*62*
2012	*64*
2013	*66*
2014	*68*
2015	*70*
2016	*72*
2017	*74*
2018	*76*
2019	*78*
2020	*80*
2021	*81*
2022	*82*
2023	*83*
2024	*84*
2025	*85*
2026	*86*
2027	*87*
2028	*88*
2029	*89*
2030	*90*
2031	*91*
2032	*92*
2033	*93*
2034	*94*

2035	*95*
2036	*96*
2037	*97*
2038	*98*
2039	*99*
2040	*100*

[4]Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente ist der steuerfreie Teil der Rente. [5]Dieser gilt ab dem Jahr, das dem Jahr des Rentenbeginns folgt, für die gesamte Laufzeit des Rentenbezugs. [6]Abweichend hiervon ist der steuerfreie Teil der Rente bei einer Veränderung des Jahresbetrags der Rente in dem Verhältnis anzupassen, in dem der veränderte Jahresbetrag der Rente zum Jahresbetrag der Rente steht, der der Ermittlung des steuerfreien Teils der Rente zugrunde liegt. [7]Regelmäßige Anpassungen des Jahresbetrags der Rente führen nicht zu einer Neuberechnung und bleiben bei einer Neuberechnung außer Betracht. [8]Folgen nach dem 31. Dezember 2004 Renten aus derselben Versicherung einander nach, gilt für die spätere Rente Satz 3 mit der Maßgabe, dass sich der Vomhundertsatz nach dem Jahr richtet, das sich ergibt, wenn die Laufzeit der vorhergehenden Renten von dem Jahr des Beginns der späteren Rente abgezogen wird; der Vomhundertsatz kann jedoch nicht niedriger bemessen werden als der für das Jahr 2005;

3. *Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (§ 1 Abs. 1 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes), auch wenn sie von inländischen Sondervermögen oder ausländischen Investmentgesellschaften erbracht werden, sowie aus Direktversicherungen, Pensionsfonds und Pensionskassen, soweit die Leistungen auf Altersvorsorgebeiträgen im Sinne des § 82, auf die § 3 Nr. 63, § 10 a oder Abschnitt XI angewendet wurden, auf Zulagen im Sinne des Abschnitts XI oder auf steuerfreien Leistungen im Sinne des § 3 Nr. 66 beruhen. [2]Bei allen anderen Altersvorsorgeverträgen gehören zu den Leistungen im Sinne des Satzes 1 auch Erträge, soweit sie auf Kapital beruhen, das nicht aus nach § 3 Nr. 63 von der Einkommensteuer befreiten oder nicht nach § 10 a oder Abschnitt XI geförderten Beiträgen gebildet wurde. [3]In den Fällen des § 93 Abs. 1 Satz 1 und 2 und des § 95 gilt als Leistung im Sinne des Satzes 1 das ausgezahlte geförderte Altersvorsorgevermögen nach Abzug der Eigenbeiträge und der Beträge der steuerlichen Förderung nach Abschnitt XI. [4]Dies gilt auch in den Fällen des § 92 a Abs. 3 und 4 Satz 1 und 2; darüber hinaus gilt in diesen Fällen als Leistung im Sinne des Satzes 1 der Betrag, der sich aus der Verzinsung (Zins und Zinseszins) des nicht zurückgezahlten Altersvorsorge-Eigenheimbetrags mit 5 vom Hundert für jedes volle Kalenderjahr zwischen dem Zeitpunkt der Verwendung des Altersvorsorge-Eigenheimbetrags (§ 92 a Abs. 2) und dem Eintritt des Zahlungsrückstandes oder dem Zeitpunkt ergibt, ab dem die Wohnung auf Dauer nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken dient. [5]Bei Altersvorsorgeverträgen im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 2 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes gehören zu den Leistungen im Sinne des Satzes 1 in den Fällen des § 93 Abs. 1 Satz 1 und 2 und des § 95 auch die bei diesen Verträgen ange-*

sammelten noch nicht besteuerten Erträge. [6]Bei erstmaligem Bezug von Leistungen, in den Fällen des § 95 Abs. 1 und des § 95 sowie bei Änderung der im Kalenderjahr auszuzahlenden Leistung hat der Anbieter (§ 80), nach Ablauf des Kalenderjahres dem Steuerpflichtigen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck den Betrag der im abgelaufenen Kalenderjahr zugeflossenen Leistungen im Sinne der Sätze 1 bis 5 je gesondert mitzuteilen.

§ 23 a Rentenbezugsmitteilungen an die zentrale Stelle

(1) [1]Die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung, der Gesamtverband der landwirtschaftlichen Alterskassen für die Träger der Alterssicherung der Landwirte, die berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die Pensionskassen, die Pensionsfonds, die Versicherungsunternehmen, die Unternehmen, die Verträge im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b anbieten, und die Anbieter im Sinne des § 80 (Mitteilungspflichtige) haben der zentralen Stelle (§ 81) bis zum 31. Mai des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem eine Leibrente oder andere Leistung nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 und 3a sowie § 23 Nr. 2 und 3 einem Leistungsempfänger zugeflossen ist, folgende Daten zu übermitteln (Rentenbezugsmitteilung):

1. *Identifikationsnummer (§ 139 b der Abgabenordnung), Familienname, Vorname, Geburtsdatum und Geburtsort des Leistungsempfängers;*
2. *je gesondert den Betrag der Leibrenten und anderen Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 und 5 sowie § 23 Nr. 2 in Verbindung mit § 55 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2000 sowie im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 a und § 23 Nr. 3. [2]Der im Betrag der Rente enthaltene Teil, der ausschließlich auf einer Anpassung der Rente beruht, ist gesondert mitzuteilen;*
3. *Zeitpunkt des Beginns und des Endes des jeweiligen Leistungsbezugs; folgen nach dem 31. Dezember 2004 Renten aus derselben Versicherung einander nach, ist auch die Laufzeit der vorhergehenden Renten mitzuteilen;*
4. *Bezeichnung und Anschrift des Mitteilungspflichtigen*

[2]Die Datenübermittlung hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz auf amtlich vorgeschriebenen automatisiert verarbeitbaren Datenträgern oder durch Datenfernübertragung zu erfolgen. [3]Im Übrigen ist § 150 Abs. 6 der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden. [4]Die zentrale Stelle kann auf Antrag eine Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zulassen, wenn eine Übermittlung nach Satz 2 eine unbillige Härte mit sich bringen würde.

(2) [1]Der Leistungsempfänger hat dem Mitteilungspflichtigen seine Identifikationsnummer mitzuteilen. [2]Teilt der Leistungsempfänger die Identifikationsnummer dem Mitteilungspflichtigen trotz Aufforderung nicht mit, übermittelt das Bundeszentralamt für Steuern dem Mitteilungspflichtigen auf dessen Anfrage die Identifikationsnummer des Leistungsempfängers; weitere Daten dürfen nicht übermittelt werden. [3]In der Anfrage dürfen nur die in § 139 b Abs. 3 der Abgabenordnung genannten Daten des Leistungsempfängers angegeben werden, soweit sie dem Mitteilungspflichtigen bekannt sind. [4]Der Mitteilungspflichtige darf die Identifikationsnummer nur verwenden, soweit dies für die Erfüllung der Mitteilungspflicht nach Absatz 1 Satz 1 erforderlich ist.

(3) Der Mitteilungspflichtige hat den Leistungsempfänger jeweils darüber zu unterrichten, dass die Leistung der zentralen Stelle mitgeteilt wird.

~~h)~~ ***e)*** *Gemeinsame Vorschriften*

§ 24 Gemeinsame Vorschriften

Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 gehören auch

1. [...]
2. Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des ~~**§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4**~~ ***§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2*** oder aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des ~~**§ 2 Abs. 1 Nr. 5 bis 7**~~ ***§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4***, und zwar auch dann, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen;
3. ~~**Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke sowie Zinsen auf solche Nutzungsvergütungen und auf Entschädigungen, die mit der Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke zusammenhängen.**~~

§ 24 a Altersentlastungsbetrag

~~***[1]Der Altersentlastungsbetrag ist bis zu einem Höchstbetrag im Kalenderjahr ein nach einem Vomhundertsatz ermittelter Betrag des Arbeitslohns und der positiven Summe der Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit sind.***~~ ***[1]Der Altersentlastungsbetrag ist bis zu einem Höchstbetrag im Kalenderjahr ein nach einem Vomhundertsatz ermittelter Betrag***

1. ***des Erwerbseinkommens im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 1, abzüglich von Versorgungsbezügen im Sinne des § 19 Abs. 2, Einkünfte aus Leibrenten im Sinne des § 23 Nr. 2 und Einkünfte im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 Buchstabe b und***
2. ***des Kapitaleinkommens im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 2.***

~~**[2]Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2, Einkünfte aus Leibrenten im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a und Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 4 Satz 4 Buchstabe b bleiben bei der Bemessung des Betrags außer Betracht.**~~

~~***[2]***~~***[3]***Der Altersentlastungsbetrag wird einem Steuerpflichtigen gewährt, der vor dem Beginn des Kalenderjahres, in dem er sein Einkommen bezogen hat, das 64. Lebensjahr vollendet hatte. ~~***[3]***~~***[4]***Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer sind die Sätze 1 bis 3 für jeden Ehegatten gesondert anzuwenden. ~~***[4]***~~***[5]***Der maßgebende Vomhundertsatz und der Höchstbetrag des Altersentlastungsbetrags sind der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

[...]

§ 24 b Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

(1) [1]Allein stehende Steuerpflichtige können einen Entlastungsbetrag in Höhe von 1 308 Euro im Kalenderjahr ~~**von der Summe der Einkünfte**~~ ***vom Gesamteinkommen (§ 2 Abs. 4)*** abziehen, wenn zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das ihnen ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld zusteht. [2]Die Zugehörigkeit zum Haushalt ist anzunehmen, wenn das Kind in der Wohnung des allein stehenden Steuerpflichtigen gemeldet ist. [3]Ist das Kind bei mehreren Steuerpflichtigen gemeldet, steht der Entlastungsbetrag nach Satz 1 demjenigen Alleinstehenden zu, der die Voraussetzungen auf Auszahlung des Kindergeldes nach § 64 Abs. 2 Satz 1 erfüllt oder erfüllen würde in Fällen, in denen nur ein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 besteht.

(2) bis (3) [...]

§ 24 c Jahresbescheinigung über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen

Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute, die nach § 45 a zur Ausstellung von Steuerbescheinigungen berechtigt sind, sowie Wertpapierhandelsunternehmen und Wertpapierhandelsbanken haben dem Gläubiger der Kapitalerträge oder dem Hinterleger der Wertpapiere für alle bei ihnen geführten Wertpapierdepots und Konten eine zusammenfassende Jahresbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen, die die für die Besteuerung nach den §§ 20 und ~~23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4~~ *22* erforderlichen Angaben enthält.

§ 32 Kinder, Freibeträge für Kinder

(1) bis (3) [...]

(4) [1]Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es

1. noch nicht das 21. Lebensjahr vollendet hat, nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitssuchender gemeldet ist oder
2. noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat und
   a) für einen Beruf ausgebildet wird oder
   b) sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befindet, die zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes, einer vom Wehr- oder Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach § 14 b des Zivildienstgesetzes oder der Ableistung eines freiwilligen Dienstes im Sinne des Buchstaben d liegt, oder
   c) eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann oder
   d) ein freiwilliges soziales Jahr im Sinne des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres, ein freiwilliges ökologisches Jahr im Sinne des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres oder einen Freiwilligendienst im Sinne des Beschlusses Nr. 1031/2000/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 2000 zur Einführung des gemeinschaftlichen Aktionsprogramms – Jugend (ABl. EG Nr. L 117 S. 1) oder einen anderen Dienst im Ausland im Sinne von § 14 b des Zivildienstgesetzes leistet oder
3. wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten; Voraussetzung ist, dass die Behinderung vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetreten ist.

[2]Nach Satz 1 Nr. 1 und 2 wird ein Kind nur berücksichtigt, wenn es Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, von nicht mehr als 7 680 Euro im Kalenderjahr hat. [3]Dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. [4]Zu den Bezügen gehören auch steuerfreie Gewinne nach ~~den §§ 14, 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3 und § 18 Abs. 3~~ *§ 12 d Abs. 5*, die nach § 19 Abs. 2 ~~und § 20 Abs. 4~~ steuerfrei bleibenden Einkünfte sowie Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen, soweit sie die höchstmöglichen Absetzungen für Abnutzung nach § 7 übersteigen. [5]Bezüge, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind, bleiben hierbei außer Ansatz; Entsprechendes gilt für Einkünfte, soweit sie für solche Zwecke verwendet werden. [6]Liegen die

Voraussetzungen nach Satz 1 Nr. 1 oder 2 nur in einem Teil des Kalendermonats vor, sind Einkünfte und Bezüge nur insoweit anzusetzen, als sie auf diesen Teil entfallen. [7]Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nach Satz 1 Nr. 1 oder 2 an keinem Tag vorliegen, ermäßigt sich der Betrag nach Satz 2 oder 3 um ein Zwölftel. [8]Einkünfte und Bezüge des Kindes, die auf diese Kalendermonate entfallen, bleiben außer Ansatz. [9]Ein Verzicht auf Teile der zustehenden Einkünfte und Bezüge steht der Anwendung der Sätze 2, 3 und 7 nicht entgegen. [10]Nicht auf Euro lautende Beträge sind entsprechend dem für Ende September des Jahres vor dem Veranlagungszeitraum von der Europäischen Zentralbank bekannt gegebenen Referenzkurs umzurechnen.

(5) bis (6) [...]

§ 32 a Einkommensteuertarif

~~(1) [1]Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. [2]Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c jeweils in Euro für zu versteuerndes Einkommen~~

~~1. bis 7 664 Euro (Grundfreibetrag): 0;~~
~~2. von 7 665 Euro bis 12 739 Euro: (883,74 · y + 1 500) · y;~~
~~3. von 12 740 Euro bis 52 151 Euro (228,74 · z + 2 397) · z + 989;~~
~~4. von 52 152 Euro an 0,42 · x – 7 914.~~

~~[3]„y“ ist ein Zehntausendstel des 7 664 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. [4]„z“ ist ein Zehntausendstel des 12 739 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. [5]„x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. [6]Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.~~

(1) [1]Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Gesamteinkommen im Sinne des § 2 Abs. 5 Satz 1. [2]Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c jeweils in Euro für

1. bis 7 664 Euro (Grundfreibetrag): 0;
2. von 7 665 Euro bis 12 584 Euro: (883,74 · x + 1 500) · x;
3. von 12 585 Euro bis 12 585 Euro + K: (v – 12 584) · 0,237 + 952;
4. von 12 586 Euro + K bis 12 739 Euro + K (883,74 · y + 1 500) · y + K · 0,237;
5. von 12 740 Euro + K bis 52 151 Euro + K (228,74 · z + 2 397) · z + 989 + K · 0,237;
6. von 52 152 Euro an: 0,42 · (v – K) – 7914 + K · 0,237.

[3]K ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete Kapitaleinkommen im Sinne von § 2 Abs. 3 Satz 2. [4]-x ist ein Zehntausendstel des 7 664 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. [5]–y ist ein Zehntausendstel des die Summe aus 12 586 Euro und dem zu versteuernden Kapitaleinkommen übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. [6]–z ist ein Zehntausendstel des die Summe aus 12 739 Euro und dem zu versteuernden Kapitaleinkommen übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. [7]–v ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Gesamteinkommen. [8]Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

(2) bis (4) [...]

(5) Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt die tarifliche Einkommensteuer vorbehaltlich der §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c das Zweifache des Steuerbetrags, der ~~**sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens**~~ nach den Absätzen 1 bis 3 ergibt, ***wenn das zu versteuernde Gesamteinkommen und das Kapitaleinkommen nur zur Hälfte angesetzt werden***. (Splitting-Verfahren).

(6) [1]Das Verfahren nach Absatz 5 ist auch anzuwenden zur Berechnung der tariflichen Einkommensteuer für das zu versteuernde ~~**Einkommen**~~ ***Gesamteinkommen (§ 2 Abs. 5)***

1. bei einem verwitweten Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum, der dem Kalenderjahr folgt, in dem der Ehegatte verstorben ist, wenn der Steuerpflichtige und sein verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt seines Todes die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllt haben,
2. bei einem Steuerpflichtigen, dessen Ehe in dem Kalenderjahr, in dem er sein Einkommen bezogen hat, aufgelöst worden ist, wenn in diesem Kalenderjahr
   a) der Steuerpflichtige und sein bisheriger Ehegatte die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllt haben,
   b) der bisherige Ehegatte wieder geheiratet hat und
   c) der bisherige Ehegatte und dessen neuer Ehegatte ebenfalls die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen. [2]Dies gilt nicht, wenn eine Ehe durch Tod aufgelöst worden ist und die Ehegatten der neuen Ehe die besondere Veranlagung nach § 26 c wählen.

[2]Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 1 ist, dass der Steuerpflichtige nicht nach den §§ 26, 26 a getrennt zur Einkommensteuer veranlagt wird.

§ 32 b Progressionsvorbehalt

(1) Hat ein zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums unbeschränkt Steuerpflichtiger oder ein beschränkt Steuerpflichtiger, auf den ~~**§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2**~~ ***§ 50 a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3*** Anwendung findet,

1. a) bis i) [...]
2. Ausländische Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben; dies gilt nur für Fälle der zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht einschließlich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelten Fälle~~,~~
3. Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer steuerfrei sind, oder bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder ~~**§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2**~~ ***§ 50 a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3*** im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, wenn deren Summe positiv ist,

bezogen, so ist auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde ~~**Einkommen**~~ ***Gesamteinkommen*** ein besonderer Steuersatz anzuwenden.

(1a) Als unmittelbar von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen bezogene ausländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Nr. 3 gelten auch die ausländischen Einkünfte, die eine Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder des § 17 des Körperschaftsteuergesetzes bezogen hat und die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, in dem Verhältnis, in dem dem unbeschränkt Steuerpflichtigen das Einkommen der Organgesellschaft bezogen auf das gesamte Einkommen der Organgesellschaft im Veranlagungszeitraum zugerechnet wird.

(2) [1]Der besondere Steuersatz nach Absatz 1 ist der Steuersatz, der sich ergibt, wenn bei der Berechnung der Einkommensteuer das nach § 32 a Abs. 1 zu versteuernde ~~Einkommen~~ ***Gesamteinkommen*** vermehrt oder vermindert wird um

1. im Fall des Absatzes 1 Nr. 1 die Summe der Leistungen nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags (§ 9 a Satz 1 Nr. 1), soweit er nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar ist;
2. im Fall des Absatzes 1 Nr. 2 und 3 die dort bezeichneten Einkünfte, wobei die darin enthaltenen außerordentlichen Einkünfte mit einem Fünftel zu berücksichtigen sind.

[2]Dabei sind im Falle des Satzes 1 Nr. 2 die Einkünfte nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 Satz 2 dem Kapitaleinkommen nur zuzurechnen, sofern der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten bei der Ermittlung des für die Zuordnung erforderlichen Sachverhalts (§ 90 der Abgabenordnung) genügt.

(3) und (4)[...]

§ 33 Außergewöhnliche Belastungen

(1) Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung), so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung (Absatz 3) übersteigt, vom ~~Gesamtbetrag der Einkünfte~~ ***Gesamteinkommen (§ 2 Abs. 4)*** abgezogen wird.

(2) [...]

(3) [1]Die zumutbare Belastung beträgt

bei einem ~~Gesamtbetrag der Einkünfte~~ *Gesamteinkommen (§ 2 Abs. 4)*			bis 15 340 EUR	über 15 340 EUR bis 51 130 EUR	über 51 130 EUR
1.	bei Steuerpflichtigen, die keine Kinder haben und bei denen die Einkommensteuer				
	a)	nach § 32 a Abs. 1,	5	6	7
	b)	nach § 32 a Abs. 5 oder 6 (Splitting-Verfahren)	4	5	6
	zu berechnen ist;				
2.	bei Steuerpflichtigen mit				
	a)	einem Kind oder zwei Kindern	2	3	4
	b)	drei oder mehr Kindern	1	1	2
			vom Hundert des ~~Gesamtbetrags der Einkünfte~~ *Gesamteinkommens (§ 2 Abs. 4)*		

§ 33 a Außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen

(1) [1]Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unter-

haltsberechtigten Person, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass die Aufwendungen bis zu 7 680 Euro im Kalenderjahr vom ~~**Gesamtbetrags der Einkünfte**~~ ***Gesamteinkommen (§ 2 Abs. 4)*** abgezogen werden. [2]Der gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gleichgestellt ist eine Person, wenn bei ihr zum Unterhalt bestimmte inländische öffentliche Mittel mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt werden. [3]Voraussetzung ist, dass weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld für die unterhaltene Person hat und die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt. [4]Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 und 4, so vermindert sich der Betrag von 7 680 Euro um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 Euro im Kalenderjahr übersteigen, sowie um die von der unterhaltenen Person als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse. [5]Ist die unterhaltene Person nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so können die Aufwendungen nur abgezogen werden, soweit sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind, höchstens jedoch der Betrag, der sich nach den Sätzen 1 bis 4 ergibt; ob der Steuerpflichtige zum Unterhalt gesetzlich verpflichtet ist, ist nach inländischen Maßstäben zu beurteilen. [6]Werden die Aufwendungen für eine unterhaltene Person von mehreren Steuerpflichtigen getragen, so wird bei jedem der Teil des sich hiernach ergebenden Betrags abgezogen, der seinem Anteil am Gesamtbetrag der Leistungen entspricht.

(2) [1]Zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes, für das Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld besteht, kann der Steuerpflichtige einen Freibetrag in Höhe von 924 Euro je Kalenderjahr vom ~~**Gesamtbetrags der Einkünfte**~~ ***Gesamteinkommen (§ 2 Abs. 4)*** abziehen. [2]Dieser Freibetrag vermindert sich um die eigenen Einkünfte und Bezüge im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 und 4 des Kindes, soweit diese 1 848 Euro im Kalenderjahr übersteigen, sowie um die von dem Kind als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse. [3]Für ein nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind mindern sich die vorstehenden Beträge nach Maßgabe des Absatzes 1 Satz 5. [4]Erfüllen mehrere Steuerpflichtige für dasselbe Kind die Voraussetzungen nach Satz 1, so kann der Freibetrag insgesamt nur einmal abgezogen werden. [5]Jedem Elternteil steht grundsätzlich die Hälfte des Abzugsbetrags nach den Sätzen 1 bis 3 zu. [6]Auf gemeinsamen Antrag der Eltern ist eine andere Aufteilung möglich.

(3) [1]Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt, so können sie bis zu den folgenden Höchstbeträgen vom ~~**Gesamtbetrag der Einkünfte**~~ ***Gesamteinkommen (§ 2 Abs. 4)*** abgezogen werden:

1. und 2. [...]

[2]Erwachsen einem Steuerpflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege Aufwendungen, die Kosten für Dienstleistungen enthalten, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind, so können sie bis zu den folgenden Höchstbeträgen vom ~~**Gesamtbetrag der Einkünfte**~~ ***Gesamteinkommen (§ 2 Abs. 4)*** abgezogen werden:

1. und 2. [...]

[3]Die jeweiligen Höchstbeträge der Sätze 1 und 2 können auch bei Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, insgesamt nur einmal abgezogen werden, es sei denn, die

Ehegatten sind wegen Pflegebedürftigkeit eines der Ehegatten an einer gemeinsamen Haushaltsführung gehindert.

(4) bis (5) [...]

§ 34 Außerordentliche Einkünfte

(1) ~~[1]Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist die auf alle im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach den Sätzen 2 bis 4 zu berechnen.~~ *[1]Soweit aufgrund von außerordentlichen Einkünften im Sinne des Absatz 2 der Anteil des Erwerbseinkommens (§ 2 Abs. 3 Satz 1) am zu versteuernden Gesamteinkommen (§ 2 Abs. 5 Satz 1) den Betrag von 12 585 Euro übersteigt, ist die darauf entfallende Einkommensteuer abweichend von § 32 a nach den Sätzen 2 bis 3 zu ermitteln.* [2]Die für die außerordentlichen Einkünfte ***insoweit*** anzusetzende Einkommensteuer beträgt das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde ~~Einkommen~~ ***Gesamteinkommen*** (verbleibendes zu versteuerndes ~~Einkommen~~ ***Gesamteinkommen***) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde ~~Einkommen~~ ***Gesamteinkommen*** zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte. ~~[3]Ist das verbleibende zu versteuernde Einkommen negativ und das zu versteuernde Einkommen positiv, so beträgt die Einkommensteuer das Fünffache der auf ein Fünftel des zu versteuernden Einkommen entfallenden Einkommensteuer.~~ *[43]*Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht für außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1, wenn der Steuerpflichtige auf diese Einkünfte ganz oder teilweise § 6 b oder 6 c anwendet.

(2) Als außerordentliche Einkünfte kommen nur in Betracht:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne ~~der §§ 14, 14 a Abs. 1, der §§ 16 und 18 Abs. 3 mit Ausnahme des steuerpflichtigen Teils der Veräußerungsgewinne, die nach § 3 Nr. 40 Buchstabe b in Verbindung mit § 3 c Abs. 2 teilweise steuerbefreit sind~~ ***des § 12 d mit den in § 12 d Abs. 5 Satz 2 genannten Einschränkungen;***
2. Entschädigungen im Sinne des § 24 Nr. 1***, soweit sie dem Erwerbseinkommen (§ 2 Abs. 3 Satz 1) zugeordnet werden können***;
3. ~~Nutzungsvergütungen und Zinsen im Sinne des § 24 Nr. 3, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden;~~

~~4.~~*3*. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten;

~~5.~~*4.* Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen im Sinne des § 34 b Abs. 1 Nr. 1 ***mit Ausnahme des steuerpflichtigen Teiles des Gewinns, der dem Verzinsungsanteil nach § 12 c Abs. 2 zuzuordnen ist***.

~~(3) [1]Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1 enthalten, so kann auf Antrag abweichend von Absatz 1 die auf den Teil dieser außerordentlichen Einkünfte, der den Betrag von insgesamt 5 Millionen Euro nicht übersteigt, entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz bemessen werden, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wenn er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. [2]Der ermäßigte Steuersatz beträgt 56 vom Hundert des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, mindestens jedoch 16 vom Hundert. [3]Auf das um die in Satz 1 genannten Einkünfte verminderte zu ver-~~

~~**steuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) sind vorbehaltlich des Absatzes 1 die allgemeinen Tarifvorschriften anzuwenden. [4]Die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 kann der Steuerpflichtige nur einmal im Leben in Anspruch nehmen. [5]Erzielt der Steuerpflichtige in einem Veranlagungszeitraum mehr als einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne des Satzes 1, kann er die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 nur für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn beantragen. [6]Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.**~~

§ 34 c Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften

(1) [1]Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt. [2]Die auf diese ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ist in der Weise zu ermitteln, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens - einschließlich der ausländischen Einkünfte - nach den §§ 32 a, 32 b, 34 und 34 b ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte ~~**zur Summe der Einkünfte**~~ ***zum Gesamteinkommen (§ 2 Abs. 4)*** aufgeteilt wird. [3]Bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die ausländischen Einkünfte nicht zu berücksichtigen, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht nicht besteuert werden. [4]Gehören ausländische Einkünfte der in § 34 d Nr. 3, 4, 6~~**,**~~ ***und*** 7 ~~**und 8 Buchstabe c**~~ genannten Art zum Gewinn eines inländischen Betriebes, sind bei ihrer Ermittlung Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzuziehen, die mit den diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. [5]Die ausländischen Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen.

(2) bis (7) [...]

§ 34 d Ausländische Einkünfte

Ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 1 bis 5 sind

1. Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 ~~**und 14**~~) und Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören;
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 ~~**und 16**~~),
   a) die durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden, und Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 ~~**Buchstabe c**~~ genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören,
   b) die aus Bürgschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat, oder
   c) die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen ausländischen oder von ausländischen zu inländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Ausland erstreckenden Beförderungs-

leistungen;

3. bis 5. [...]

6. Einkünfte aus ~~Kapitalvermögen~~ ***Finanzvermögen*** (§ 20), wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat oder das Kapitalvermögen durch ausländischen Grundbesitz gesichert ist;
7. Einkünfte aus ~~Vermietung und Verpachtung~~ ***Realvermögen*** (§ 21), soweit das unbewegliche Vermögen oder die Sachinbegriffe in einem ausländischen Staat belegen oder die Rechte zur Nutzung in einem ausländischen Staat überlassen worden sind;
8. ~~sonstige Einkünfte im Sinne des § 22, wenn~~
   ~~a) der zur Leistung der wiederkehrenden Bezüge Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat,~~
   ~~b) bei privaten Veräußerungsgeschäften die veräußerten Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind,~~
   ~~c) bei Einkünften aus Leistungen einschließlich der Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 9 der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat.~~

   Kapitalgewinne im Sinne des § 22, sofern die betreffenden Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften nach Nr. 6 und 7 verwendet wurden;
9. ***abgeleitete Einkünfte im Sinne des § 23, wenn der zur Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat.***

§ 35 ~~Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb~~ *Gewerbesteuerausgleich*

~~(1) Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34 f und 34 g, ermäßigt sich, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt,~~

~~1. bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 um das 1,8fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum nach § 14 des Gewerbesteuergesetzes für das Unternehmen festgesetzten Steuermessbetrags (Gewerbesteuer-Messbetrag); Absatz 3 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden;~~
~~2. bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 um das 1,8fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags.~~

(1) Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34 f und 34 g, ermäßigt sich bei einem Steuerpflichtigen, der im Veranlagungszeitraum Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat, um einen Gewerbesteuerausgleichsbetrag. [2]Der Gewerbesteuerausgleichsbetrag lautet für einen Steuerpflichtigen, der

1. ***Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer im Sinne des § 12 a Satz 1 Nr. 1 erzielt hat, auf die Gewerbesteuerschuld, höchstens jedoch auf das 4,32-fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum nach § 14 des Gewerbesteuergesetzes für das Unternehmen festgesetzten Steuermessbetrags (Gewerbesteuer-Messbetrag); Absatz 2 Satz 6 ist entsprechend anzuwenden;***
2. ***Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer im Sinne des § 12 a Satz 1 Nr. 2 und 3***

erzielt hat, auf die anteilige Gewerbesteuerschuld, höchstens jedoch auf das 4,32-fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags.

(2) [1]Bei Mitunternehmerschaften im Sinne des ~~**§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3**~~ ***§ 12 a Satz 1 Nr. 2 und 3*** ist der Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil an der Gewerbesteuerschuld und dem Gewerbesteuer-Messbetrag gesondert und einheitlich festzustellen. ~~**[2]Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.**~~ ***[2]Der Anteil eines Mitunternehmers an der Gewerbesteuerschuld und dem Gewerbesteuer-Messbetrag ermittelt sich aus dem Verhältnis des dem Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich seiner Sondervergütungen nach § 12 a Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zur Summe aller Gewinnanteile und aller Sondervergütungen der Mitunternehmer.[3]Satz 2 gilt auch in den Fällen des § 12 a Satz 1 Nr. 2 Satz 2, soweit demnach ein mittelbar beteiligter Gesellschafter einem unmittelbar beteiligten gleichsteht.*** [3~~4~~]Wenn auf Grund der Bestimmungen in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags für eine Mitunternehmerschaft nur der auf einen Teil der Mitunternehmer entfallende anteilige Gewerbeertrag berücksichtigt wird, ist der Gewerbesteuer-Messbetrag ~~**nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels**~~ in voller Höhe auf diese Mitunternehmer ~~**entsprechend ihrer Anteile am Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft**~~ ***im Verhältnis des dem jeweiligen Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich seiner Sondervergütungen nach § 12 a Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zur Summe aller Gewinnanteile und aller Sondervergütungen der betreffenden Mitunternehmer*** aufzuteilen. [4~~5~~]Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag ist als Vomhundertsatz mit zwei Nachkommastellen gerundet zu ermitteln. [5~~6~~]Bei der Feststellung nach Satz 1 sind anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, einzubeziehen.

(3) [1]Zuständig für die gesonderte Feststellung nach Absatz 2 ist das für die gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt. [2]Für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach Absatz 1 sind die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags und die Feststellung des Anteils an dem festzusetzenden Gewerbesteuer-Messbetrag nach Absatz 2 Satz 1 Grundlagenbescheide. [3]Für die Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags nach Absatz 2 sind die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags und die Festsetzung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft Grundlagenbescheide.

(4) [1]Ein Gewerbesteuerausgleichsbetrag nach Absatz 1 ist, soweit er in einem Veranlagungszeitraum die tarifliche Einkommensteuer nicht ermäßigt, in der entsprechenden Höhe gesondert festzustellen. [2]Der festgestellte Betrag begründet oder erhöht einen Gewerbesteuerausgleichsbetrag in den folgenden Veranlagungszeiträumen. [3]Zuständig für die Feststellung ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt.

§ 36 Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

(1) Die Einkommensteuer entsteht, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, mit Ablauf des Veranlagungszeitraums.

(2) Auf die Einkommensteuer werden angerechnet:

1. die für den Veranlagungszeitraum entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen (§ 37);

2. ~~**die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder auf die nach § 3 Nr. 40 dieses Gesetzes oder nach § 8b Abs. 1 und 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibenden Bezüge entfällt und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist.**~~

die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer, soweit sie

a) auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder

b) auf Bezüge, für die nach § 22 a ein Freibetrag zu gewähren ist oder die nach § 8 b Abs. 1, 2 und 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes nicht der Besteuerung unterliegen,

entfällt und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist.

[2]Die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer wird nicht angerechnet, wenn die in § 45 a Abs. 2 oder 3 bezeichnete Bescheinigung nicht vorgelegt worden ist. [3]In den Fällen des § 8 b Abs. 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes ist es für die Anrechnung ausreichend, wenn die Bescheinigung nach § 45 a Abs. 2 und 3 vorgelegt wird, die dem Gläubiger der Kapitalerträge ausgestellt worden ist.

(3) und (4) [...]

§ 37 Einkommensteuer-Vorauszahlung

(1) und (2)[...]

(3) [1]Das Finanzamt setzt die Vorauszahlungen durch Vorauszahlungsbescheid fest. [2]Die Vorauszahlungen bemessen sich grundsätzlich nach der Einkommensteuer, die sich nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge und der Körperschaftsteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 und 3) bei der letzten Veranlagung ergeben hat. [3]Das Finanzamt kann bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden 15. Kalendermonats die Vorauszahlungen an die Einkommensteuer anpassen, die sich für den Veranlagungszeitraum voraussichtlich ergeben wird; dieser Zeitraum verlängert sich auf 21 Monate, wenn die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei der erstmaligen Steuerfestsetzung die anderen Einkünfte voraussichtlich überwiegen werden. [4]Wird der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt, kommt eine Herabsetzung der Vorauszahlungen wegen der Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) nur dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige die Herabsetzung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beantragt. [5]Bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 bleiben Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1 a, 4, 6, 7 und 9, der §§ 10 b, 33 und 33 c sowie die abziehbaren Beträge nach § 33 a, wenn die Aufwendungen und abziehbaren Beträge insgesamt 600 Euro nicht übersteigen, außer Ansatz. [6]Bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 bleibt der Sonderausgabenabzug nach § 10 a Abs. 1 außer Ansatz. [7]Außer Ansatz bleiben bis zur Anschaffung oder Fertigstellung der Objekte im Sinne des § 10 e Abs. 1 und 2 und § 10 h auch die Aufwendungen, die nach § 10 e Abs. 6 und § 10 h Satz 3 wie Sonderausgaben abgezogen werden; Entsprechendes gilt auch für Aufwendungen, die nach § 10 i für nach dem Eigenheimzulagengesetz begünstigte Objekte wie Sonderausgaben abgezogen werden. [8]Negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, ***die durch Überschussrechnung (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) ermittelt wurden***, werden bei der Festsetzung der Vorauszahlungen nur für Kalenderjahre berücksichtigt, die nach der Anschaffung oder Fertigstellung dieses Gebäudes beginnen. [9]Wird ein Gebäude vor dem Kalenderjahr seiner Fertigstellung angeschafft, tritt an die Stelle der Anschaffung die Fertigstel-

lung. [10]Satz 8 gilt nicht für negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes, für das erhöhte Absetzungen nach den § 14 a, 14 c oder 14 d des Berlinförderungsgesetzes oder Sonderabschreibungen nach § 4 des Fördergebietsgesetzes in Anspruch genommen werden. [11]Satz 8 gilt für negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines anderen Vermögensgegenstandes im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 entsprechend mit der Maßgabe, dass an die Stelle der Anschaffung oder Fertigstellung die Aufnahme der Nutzung durch den Steuerpflichtigen tritt. [12]In den Fällen des § 31, in denen die gebotene steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt wird, bleiben bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 Freibeträge nach § 32 Abs. 6 und zu verrechnendes Kindergeld außer Ansatz.

(4) und (5) [...]

§ 39 a Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag

(1) Auf der Lohnsteuerkarte wird als vom Arbeitslohn abzuziehender Freibetrag die Summe der folgenden Beträge eingetragen:

1. bis 4. [...]
5. die folgenden Beträge, wie sie nach § 37 Abs. 3 bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu berücksichtigen sind:
   a) die Beträge, die nach ~~**§ 10 d Abs. 2**~~ ***§ 10 d Abs. 1 erster Halbsatz***, §§ 10 e, 10 f, 10 g, 10 h, 10 i, nach § 15 b des Berlinförderunggesetzes oder nach § 7 des Fördergebietsgesetzes abgezogen werden können
   b) ~~**die negative Summe der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3, 6 und 7 und der negativen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5**~~ ***das negative Erwerbseinkommen im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 1***,
   c) das Vierfache der Steuerermäßigung nach den § 34 f und 35 a,

6. bis 8. [...]

(2) bis (6) [...]

§ 43 Kapitalerträge mit Steuerabzug

~~**(1) Bei den folgenden inländischen und in den Fällen der Nummer 7 Buchstabe a und Nummer 8 sowie Satz 2 auch ausländischen Kapitalerträgen wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben:**~~

~~**1. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2. [2]Entsprechendes gilt für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a und Satz 2;**~~

~~**2. Zinsen aus Teilschuldverschreibungen, bei denen neben der festen Verzinsung ein Recht auf Umtausch in Gesellschaftsanteile (Wandelanleihen) oder eine Zusatzverzinsung, die sich nach der Höhe der Gewinnausschüttungen des Schuldners richtet (Gewinnobligationen), eingeräumt ist, und Zinsen aus Genussrechten, die nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannt sind. [2]Zu den Gewinnobligationen gehören nicht solche Teilschuldverschreibungen, bei denen der Zinsfuß nur vorübergehend herabgesetzt und gleichzeitig eine von dem jeweiligen Gewinnergebnis des Unternehmens abhängige Zusatzverzinsung bis zur Höhe des ursprünglichen Zinsfußes festgelegt worden ist. [3]Zu den Kapitalerträgen im Sinne des Satzes 1 gehören nicht die Bundesbankgenussrechte im Sinne**~~

des § 3 Abs. 1 des Gesetzes über die Liquidation der Deutschen Reichsbank und der Deutschen Golddiskontbank in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 7620-6, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch das Gesetz vom 17. Dezember 1975 (BGBl. I S. 3123) geändert worden ist;

3. Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und Zinsen aus partiarischen Darlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4);
4. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 6. [2]Der Steuerabzug vom Kapitalertrag ist in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 4 nur vorzunehmen, wenn das Versicherungsunternehmen auf Grund einer Mitteilung des Finanzamts weiß oder infolge der Verletzung eigener Anzeigeverpflichtungen nicht weiß, dass die Kapitalerträge nach dieser Vorschrift zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören;
5. (weggefallen)
6. (weggefallen)
7. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7, außer bei Kapitalerträgen im Sinne der Nummer 2, wenn
   a) es sich um Zinsen aus Anleihen und Forderungen handelt, die in ein öffentliches Schuldbuch oder in ein ausländisches Register eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9 a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind;
   b) der Schuldner der nicht in Buchstabe a genannten Kapitalerträge ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen ist. [2]Kreditinstitut in diesem Sinne ist auch die Kreditanstalt für Wiederaufbau, eine Bausparkasse, die Deutsche Postbank AG, die Deutsche Bundesbank bei Geschäften mit jedermann einschließlich ihrer Betriebsangehörigen im Sinne der §§ 22 und 25 des Gesetzes über die Deutsche Bundesbank und eine inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts oder eines ausländischen Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne der §§ 53 und 53 b des Gesetzes über das Kreditwesen, nicht aber eine ausländische Zweigstelle eines inländischen Kreditinstituts oder eines inländischen Finanzdienstleistungsinstituts. [3]Die inländische Zweigstelle gilt an Stelle des ausländischen Kreditinstituts oder des ausländischen Finanzdienstleistungsinstituts als Schuldner der Kapitalerträge. [4]Der Steuerabzug muss nicht vorgenommen werden, wenn
      aa) auch der Gläubiger der Kapitalerträge ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen einschließlich der inländischen Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts oder eines ausländischen Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne der §§ 53 und 53 b des Gesetzes über das Kreditwesen, eine Bausparkasse, die Deutsche Postbank AG, die Deutsche Bundesbank oder die Kreditanstalt für Wiederaufbau ist,
      bb) es sich um Kapitalerträge aus Sichteinlagen handelt, für die kein höherer Zins oder Bonus als 1 vom Hundert gezahlt wird,
      cc) es sich um Kapitalerträge aus Guthaben bei einer Bausparkasse auf Grund eines Bausparvertrags handelt und wenn für den Steuerpflichtigen im Kalenderjahr der Gutschrift oder im Kalenderjahr vor der Gutschrift dieser Kapi-

~~talerträge für Aufwendungen an die Bausparkasse eine Arbeitnehmer-Sparzulage oder eine Wohnungsbauprämie festgesetzt oder von der Bausparkasse ermittelt worden ist oder für die Guthaben kein höherer Zins oder Bonus als 1 vom Hundert gezahlt wird,~~

~~dd) die Kapitalerträge bei den einzelnen Guthaben im Kalenderjahr nur einmal gutgeschrieben werden und zehn Euro nicht übersteigen;~~

~~7 a. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9;~~

~~7 b Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a;~~

~~,~~

~~7 c. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b;~~

~~8. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b und Nr. 3 und 4 außer bei Zinsen aus Wandelanleihen im Sinne der Nummer 2. [2]Bei der Veräußerung von Kapitalforderungen im Sinne der Nummer 7 Buchstabe b gilt Nummer 7 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa entsprechend.~~

~~[2]Dem Steuerabzug unterliegen auch Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, die neben den in den Nummern 1 bis 8 bezeichneten Kapitalerträgen oder an deren Stelle gewährt werden. [3]Der Steuerabzug ist ungeachtet des § 3 Nr. 40 und des § 8 b des Körperschaftsteuergesetzes vorzunehmen.~~

(1) Bei den folgenden inländischen und in den Fällen der Nummer 3 Buchstabe a sowie der Nummer 4, sofern die Veräußerungsgeschäfte Wertpapiere oder Kapitalforderungen im Sinne der Nummer 3 Buchstabe a zum Gegenstand haben, auch ausländischen Kapitalerträgen wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben:

1. ***Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1,2, 4, 9, 10 Buchstabe a und b;***
2. ***Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 6; in den Fällen des Satzes 4 ist der Steuerabzug vom Kapitalertrag nur vorzunehmen, wenn das Versicherungsunternehmen auf Grund einer Mitteilung des Finanzamts weiß oder infolge der Verletzung eigener Anzeigeverpflichtungen nicht weiß, dass die Kapitalerträge nach dieser Vorschrift zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören;***
3. ***Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7, wenn***
   a) ***es sich um Zinsen aus Anleihen und Forderungen handelt, die in ein öffentliches Schuldbuch oder in ein ausländisches Register eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9 a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind;***
   b) ***der Schuldner der nicht in Buchstabe a genannten Kapitalerträge ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen ist. [2]Kreditinstitut in diesem Sinne ist auch die Kreditanstalt für Wiederaufbau, eine Bausparkasse, die Deutsche Postbank AG, die Deutsche Bundesbank bei Geschäften mit jedermann einschließlich ihrer Betriebsangehörigen im Sinne der §§ 22 und 25 des Gesetzes über die Deutsche Bundesbank und eine inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts oder eines ausländischen Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne der §§ 53 und 53 b des Gesetzes über das Kreditwesen, nicht aber eine ausländische Zweigstelle eines inländischen Kreditinstituts oder eines inländischen Finanzdienstleistungsinstituts. [3]Die inländische Zweigstelle gilt an Stelle des ausländischen Kreditinstituts oder des ausländischen Finanzdienstleistungsinstituts als***

Schuldner der Kapitalerträge. [4]Der Steuerabzug muss nicht vorgenommen werden, wenn auch der Gläubiger der Kapitalerträge ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen einschließlich der inländischen Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts oder eines ausländischen Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne der §§ 53 und 53 b des Gesetzes über das Kreditwesen, eine Bausparkasse, die Deutsche Postbank AG, die Deutsche Bundesbank oder die Kreditanstalt für Wiederaufbau ist,

c) wenn es sich um Bundesbankgenussrechte im Sinne des § 3 Abs. 1 des Gesetzes über die Liquidation der Deutschen Reichsbank und der Deutschen Golddiskontbank in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 7620-6, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch das Gesetz vom 17. Dezember 1975 (BGBl. I S. 3123) geändert worden ist handelt.

4. Gewinnen aus Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 22 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 und 2, sofern sie Wertpapiere im Sinne des § 1 des Depotgesetzes oder Kapitalforderungen, die durch solche Wertpapiere verbrieft sind, zum Gegenstand haben, die ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des Absatzes 1 Nr. 3 Buchstabe b verwahrt und verwaltet, und sich das Kreditinstitut an diesem Geschäft als Kommissionär oder als Eigenhändler (§ 31 des Depotgesetzes) beteiligt.

(2) Der Steuerabzug ist außer in den Fällen des ~~**Absatzes 1 Satz 1 Nr. 7 c**~~ ***§ 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 10 Buchstabe b*** nicht vorzunehmen, wenn Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge (Schuldner) oder die auszahlende Stelle im Zeitpunkt des Zufließens dieselbe Person sind.

(3) [1]Kapitalerträge sind inländische, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. [2]Kapitalerträge im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ~~**Nr. 1 Satz 2**~~ ***Nr. 4*** sind inländische, wenn der Schuldner der ~~**veräußerten Ansprüche**~~ ***verbrieften Kapitalforderungen*** die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllt.

(4) Der Steuerabzug ist auch dann vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge beim Gläubiger zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören.

§ 43 a Bemessung der Kapitalertragsteuer

~~**(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt**~~

~~**1. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1:**~~
~~**20 vom Hundert des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt,**~~
~~**25 vom Hundert des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;**~~

~~**2. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4:**~~
~~**25 vom Hundert des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt,**~~
~~**33 1/3 vom Hundert des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;**~~

~~**3. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und 8 sowie Satz 2:**~~
~~**30 vom Hundert des Kapitalertrags (Zinsabschlag), wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt,**~~
~~**42,85 vom Hundert des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;**~~

in den Fällen des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb erhöhen sich der Vomhundertsatz von 30 auf 35 und der Vomhundertsatz von 42,85 auf 53,84;

4. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 a:
   20 vom Hundert des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt,
   25 vom Hundert des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;
5. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 b:
   10 vom Hundert des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt,
   11 1/9 vom Hundert des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;
6. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 c:
   10 vom Hundert des Kapitalertrags.

(2) [1]Dem Steuerabzug unterliegen die vollen Kapitalerträge ohne jeden Abzug. [2]In den Fällen des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 bemisst sich der Steuerabzug nach dem Unterschied zwischen dem Entgelt für den Erwerb und den Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung der Wertpapiere und Kapitalforderungen, wenn sie von der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle erworben oder veräußert und seitdem verwahrt oder verwaltet worden sind. [3]Ist dies nicht der Fall, bemisst sich der Steuerabzug nach 30 vom Hundert der Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung der Wertpapiere und Kapitalforderungen. [4]Hat die auszahlende Stelle die Wertpapiere und Kapitalforderungen vor dem 1. Januar 1994 erworben oder veräußert und seitdem verwahrt oder verwaltet, kann sie den Steuerabzug nach 30 vom Hundert der Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung der Wertpapiere und Kapitalforderungen bemessen. [5]Die Sätze 3 und 4 gelten auch in den Fällen der Einlösung durch den Ersterwerber. [6]Abweichend von den Sätzen 2 bis 5 bemisst sich der Steuerabzug bei Kapitalerträgen aus nicht für einen marktmäßigen Handel bestimmten schuldbuchfähigen Wertpapieren des Bundes und der Länder oder bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b aus nicht in Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen verbrieften Kapitalforderungen nach dem vollen Kapitalertrag ohne jeden Abzug. [7]Bei Wertpapieren und Kapitalforderungen in einer ausländischen Währung ist der Unterschied im Sinne des Satzes 2 in der ausländischen Währung zu ermitteln.

(3) [1]Von Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe a und Nr. 8 sowie Satz 2 kann die auszahlende Stelle Stückzinsen, die ihr der Gläubiger im Kalenderjahr des Zuflusses der Kapitalerträge gezahlt hat, bis zur Höhe der Kapitalerträge abziehen. [2]Dies gilt nicht in den Fällen des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb.

(4) [1]Die Absätze 2 und 3 Satz 1 gelten entsprechend für die Bundeswertpapierverwaltung oder eine Landesschuldenverwaltung als auszahlende Stelle, im Fall des Absatzes 3 Satz 1 jedoch nur, wenn die Wertpapiere oder Forderungen von einem Kreditinstitut oder einem Finanzdienstleistungsinstitut mit der Maßgabe der Verwahrung und Verwaltung durch die Bundeswertpapierverwaltung oder eine Landesschuldenverwaltung erworben worden sind. [2]Das Kreditinstitut oder das Finanzdienstleistungsinstitut hat der Bundeswertpapierverwaltung oder einer Landesschuldenverwaltung zusammen mit den im Schuldbuch einzutragenden Wertpapieren und Forderungen den Erwerbszeitpunkt und den Betrag der gezahlten Stückzinsen sowie in Fällen des Absatzes 2 Satz 2 bis 5 den Erwerbspreis der für einen marktmäßigen Handel bestimmten schuldbuchfähigen Wertpapiere des Bundes oder der

~~Länder und außerdem mitzuteilen, dass es diese Wertpapiere und Forderungen erworben oder veräußert und seitdem verwahrt oder verwaltet hat.~~

(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt

1. *23,7 vom Hundert des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt.*
2. *31,06 vom Hundert des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner oder Erwerber die Kapitalertragsteuer übernimmt.*

(2) [1]Dem Steuerabzug unterliegen die vollen Kapitalerträge ohne jeden Abzug. [2]Abweichend von Satz 1 ist der Steuerabzug

1. *bei Kapitalerträgen im Sinne von § 43 Abs. 1 Nr. 1, sofern die ihrer Erzielung zugrunde liegenden Rechte in Wertpapieren im Sinne des § 1 des Depotgesetzes verbrieft sind,*
   a) *nach den Kapitalerträgen abzüglich eines nach § 22 a Abs. 1 zu gewährenden Freibetrags zu bemessen;*
   b) *nicht vorzunehmen, soweit die Kapitalerträge nach § 8 b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.*
2. *bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 4*
   a) *nach dem Unterschied zwischen dem Entgelt für den Erwerb und den Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung der Wertpapiere und Kapitalforderungen, abzüglich eines nach § 22 a Abs. 1 zu gewährenden Freibetrags, zu bemessen;*
   b) *nicht vorzunehmen, soweit die Kapitalerträge nach § 8 b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.*

[3]Wird in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 Buchstabe a das tatsächliche Entgelt für den Erwerb durch den Inhaber des Depots nicht nachgewiesen, beträgt der Steuerabzug 23,7 vom Hundert der Einnahmen. [4]Hat das zum Abzug verpflichtete inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne von § 43 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b die Wertpapiere und Kapitalforderungen vor dem 1. Januar 1994 erworben oder veräußert und seitdem verwahrt oder verwaltet, kann sie den Steuerabzug nach 30 vom Hundert der Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung der Wertpapiere oder Kapitalforderungen bemessen. [5]Bei Wertpapieren und Kapitalforderungen in einer ausländischen Währung ist der Unterschied im Sinne des Satzes 2 in der ausländischen Währung zu ermitteln.

(3) [1]Das nach § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 und Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa zum Abzug verpflichtete inländische Kreditinstitut oder inländische Finanzdienstleistungsinstitut kann bei der Bemessung der Kapitalertragsteuer

1. *Gebühren, die für die Verwahrung und Verwaltung der betreffenden Wertpapiere anfallen,*
2. *Verzinsungsfreibeträge nach § 22 a, soweit sie bei den jeweiligen Kapitalerträgen nach § 43 Abs. 1 Nr. 4 nicht verrechnet werden können,*

im Kalenderjahr des Zuflusses der Kapitalerträge bis zur Höhe der Kapitalerträge zum Abzug bringen. [2]Verzinsungsfreibeträge im Sinne des Satzes 1 Nr. 2 können nur mit Kapitalerträgen im Sinne von § 43 Abs. 1 Nr. 1 sowie Nr. 4, sofern sie Wirtschaftsgüter zum Gegenstand haben, die der Erzielung von Kapitalerträgen nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 zugrunde liegen, verrechnet werden.

(4) [1]Die Absätze 2 und 3 gelten entsprechend für die Bundeswertpapierverwaltung oder eine Landesschuldenverwaltung, sofern sie nach § 44 Abs. 1 zum Steuerabzug verpflichtet sind. [2]Wenn die Wertpapiere oder Forderungen von einem Kreditinstitut oder einem Finanzdienstleistungsinstitut mit der Maßgabe der Verwahrung und Verwaltung durch die Bundeswert-

papierverwaltung oder eine Landesschuldenverwaltung erworben worden sind, hat das Kreditinstitut oder das Finanzdienstleistungsinstitut der Bundeswertpapierverwaltung oder einer Landesschuldenverwaltung zusammen mit den im Schuldbuch einzutragenden Wertpapieren und Forderungen den Erwerbszeitpunkt, den Erwerbspreis einschließlich gezahlter Stückzinsen der für einen marktmäßigen Handel bestimmten schuldbuchfähigen Wertpapiere des Bundes oder der Länder und außerdem mitzuteilen, dass es diese Wertpapiere und Forderungen erworben oder veräußert und seitdem verwahrt oder verwaltet hat.

§ 44 Entrichtung der Kapitalertragsteuer

~~(1) [1]Schuldner der Kapitalertragsteuer ist in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 b und 8 sowie Satz 2 der Gläubiger der Kapitalerträge. [2]Die Kapitalertragsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. [3]In diesem Zeitpunkt haben in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4 sowie 7 a und 7 b der Schuldner der Kapitalerträge und in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und 8 sowie Satz 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen. [4]Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist~~

~~1. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe a und Nr. 8 sowie Satz 2~~
   ~~a) das inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b,~~
      ~~aa) das die Teilschuldverschreibungen, die Anteile an einer Sammelschuldbuchforderung, die Wertrechte oder die Zinsscheine verwahrt oder verwaltet und die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt,~~
      ~~bb) das die Kapitalerträge gegen Aushändigung der Zinsscheine oder der Teilschuldverschreibungen einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut auszahlt oder gutschreibt;~~
   ~~b) der Schuldner der Kapitalerträge in den Fällen des Buchstabens a, wenn kein inländisches Kreditinstitut oder kein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist;~~
~~2. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b das inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut, das die Kapitalerträge als Schuldner auszahlt oder gutschreibt.~~

(1) [1]Schuldner der Kapitalertragsteuer ist außer in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b der Gläubiger der Kapitalerträge. [2]Die Kapitalertragsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. [3]In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen. [4]Abweichend von Satz 3 nimmt

1. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4, in denen die den Kapitalerträgen zugrunde liegenden Kapitalforderungen in Wertpapieren im Sinne des § 1 des Depotgesetzes verbrieft sind, das inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne von § 43 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b vor, das die die Kapitalforderungen verbriefenden Wertpapiere verwahrt oder verwaltet und die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt, andernfalls der Schuldner
2. a) in den Fällen des § 43 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a das inländische Kreditinstitut oder das

inländische Finanzdienstleistungsinstitut,

aa) das die die Kapitalforderungen verbriefenden Wertpapiere verwahrt oder verwaltet und die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt, andernfalls der Schuldner

bb) das die Kapitalerträge gegen Aushändigung eines Zinsscheines oder einer Teilschuldverschreibungen einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut auszahlt oder gutschreibt (Tafelgeschäfte)

b) in den Fällen des § 43 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b das inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut, das die Kapitalerträge als Schuldner auszahlt oder gutschreibt

den Steuerabzug vor. [5]Die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum 10. des folgenden Monats an das Finanzamt abzuführen, das für die Besteuerung des Schuldners der Kapitalerträge oder der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle nach dem Einkommen zuständig ist. [6]Dabei sind die Kapitalertragsteuer, die zu demselben Zeitpunkt abzuführen sind, auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden. [7]Wenn Kapitalerträge ganz oder teilweise nicht in Geld bestehen (§ 8 Abs. 2) und der in Geld geleistete Kapitalertrag nicht zur Deckung der Kapitalertragsteuer ausreicht, hat der Gläubiger der Kapitalerträge dem zum Steuerabzug Verpflichteten den Fehlbetrag zur Verfügung zu stellen. [8]Soweit der Gläubiger seiner Verpflichtung nicht nachkommt, hat der zum Steuerabzug Verpflichtete dies dem für ihn zuständigen Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen. [9]Das Finanzamt hat die zu wenig erhobene Kapitalertragsteuer vom Gläubiger der Kapitalerträge nachzufordern.

(2) [...]

(3) [1]Ist bei Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter in dem Beteiligungsvertrag über den Zeitpunkt der Ausschüttung keine Vereinbarung getroffen, so gilt der Kapitalertrag am Tag nach der Aufstellung der Bilanz oder einer sonstigen Feststellung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters, spätestens jedoch sechs Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das der Kapitalertrag ausgeschüttet oder gutgeschrieben werden soll, als zugeflossen. ~~[2]Bei Zinsen aus partiarischen Darlehen gilt Satz 1 entsprechend.~~ ***[2]Für sonstige Vergütungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 4 gilt Satz 1 entsprechend.***

(4) und (5) [...]

(6) [1]In den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b gilt die juristische Person des öffentlichen Rechts und die von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Gläubiger und der Betrieb gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge. [2]Die Kapitalertragsteuer entsteht, auch soweit sie auf verdeckte Gewinnausschüttungen entfällt, die im abgelaufenen Wirtschaftsjahr vorgenommen worden sind, im Zeitpunkt der Bilanzerstellung; sie entsteht spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres~~, in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 am Tag nach der Beschlussfassung über die Verwendung und~~ in den Fällen des § 21 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes am Tag nach der Veräußerung**.** ~~[3]Die Kapitalertragsteuer entsteht in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 3 zum Ende des Wirtschaftsjahres.~~ ***[43]***Die Absätze 1 bis 4 sind entsprechend anzuwenden. ***[54]***Der Schuldner der Kapitalerträge haftet für die Kapitalertragsteuer, soweit sie auf verdeckte Gewinnausschüttungen und auf Veräußerungen im Sinne des § 21 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes entfällt.

(7) [...]

§ 44 a Abstandnahme vom Steuerabzug

~~(1) Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 4, 7 und 8 sowie Satz 2, die einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gläubiger zufließen, ist der Steuerabzug nicht vorzunehmen,~~

~~1. soweit die Kapitalerträge zusammen mit den Kapitalerträgen, für die die Kapitalertragsteuer nach § 44 b zu erstatten ist, den Sparer-Freibetrag nach § 20 Abs. 4 und den Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9 a Satz 1 Nr. 2 nicht übersteigen,~~

~~2. wenn anzunehmen ist, dass für ihn eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt.~~

~~(2) [1]Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug nach Absatz 1 ist, dass dem nach § 44 Abs. 1 zum Steuerabzug Verpflichteten in den Fällen~~

~~1. des Absatzes 1 Nr. 1 ein Freistellungsauftrag des Gläubigers der Kapitalerträge nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck oder~~

~~2. des Absatzes 1 Nr. 2 eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung des für den Gläubiger zuständigen Wohnsitzfinanzamts~~

~~vorliegt. [2]In den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 ist die Bescheinigung unter dem Vorbehalt des Widerrufs auszustellen. [3]Ihre Geltungsdauer darf höchstens drei Jahre betragen und muss am Schluss eines Kalenderjahres enden. [4]Fordert das Finanzamt die Bescheinigung zurück oder erkennt der Gläubiger, dass die Voraussetzungen für ihre Erteilung weggefallen sind, so hat er dem Finanzamt die Bescheinigung zurückzugeben.~~

~~(3) Der nach § 44 Abs. 1 zum Steuerabzug Verpflichtete hat in seinen Unterlagen das Finanzamt, das die Bescheinigung erteilt hat, den Tag der Ausstellung der Bescheinigung und die in der Bescheinigung angegebene Steuer- und Listennummer zu vermerken sowie die Freistellungsaufträge aufzubewahren.~~

~~(4) [1]Ist der Gläubiger~~

~~1. eine von der Körperschaftsteuer befreite inländische Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder~~

~~2. eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts,~~

~~so ist der Steuerabzug bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 7 und 8 sowie Satz 2 nicht vorzunehmen. [2]Dies gilt auch, wenn es sich bei den Kapitalerträgen um Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 handelt, die der Gläubiger von einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft bezieht. [3]Voraussetzung ist, dass der Gläubiger dem Schuldner oder dem die Kapitalerträge auszahlenden inländischen Kreditinstitut oder inländischen Finanzdienstleistungsinstitut durch eine Bescheinigung des für seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz zuständigen Finanzamts nachweist, dass er eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Satzes 1 Nr. 1 oder 2 ist. [4]Absatz 2 Satz 2 bis 4 und Absatz 3 gelten entsprechend. [5]Die in Satz 3 bezeichnete Bescheinigung wird nicht erteilt, wenn die Kapitalerträge in den Fällen des Satzes 1 Nr. 1 in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, oder wenn sie in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieb gewerblicher Art anfallen.~~

~~(5) [1]Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und 8 sowie Satz 2, die einem unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtigen Gläubiger zufließen, ist der~~

~~Steuerabzug nicht vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge Betriebseinnahmen des Gläubigers sind und die Kapitalertragsteuer bei ihm auf Grund der Art seiner Geschäfte auf Dauer höher wären als die gesamte festzusetzende Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer. [2]Dies ist durch eine Bescheinigung des für den Gläubiger zuständigen Finanzamts nachzuweisen. [3]Die Bescheinigung ist unter dem Vorbehalt des Widerrufs auszustellen.~~

~~(6) [1]Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug nach den Absätzen 1, 4 und 5 bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und 8 sowie Satz 2 ist, dass die Teilschuldverschreibungen, die Anteile an der Sammelschuldbuchforderung, die Wertrechte oder die Einlagen und Guthaben im Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen unter dem Namen des Gläubigers der Kapitalerträge bei der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle verwahrt oder verwaltet werden. [2]Ist dies nicht der Fall, ist die Bescheinigung nach § 45a Abs. 2 durch einen entsprechenden Hinweis zu kennzeichnen.~~

~~(7) [1]Ist der Gläubiger eine inländische~~

~~1. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes oder~~
~~2. Stiftung des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient, oder~~
~~3. juristische Person des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dient,~~

~~so ist der Steuerabzug bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 a bis 7 c nicht vorzunehmen. [2]Der Steuerabzug vom Kapitalertrag ist außerdem nicht vorzunehmen bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, soweit es sich um Erträge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Namensaktien nicht börsennotierter Aktiengesellschaften und Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie aus Genussrechten handelt, und bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3; Voraussetzung für die Abstandnahme bei Kapitalerträgen aus Genussrechten im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist, dass die die Kapitalerträge auszahlende Stelle nicht Sammelantragsberechtigter im Sinne des § 45b ist. [3]Bei allen übrigen Kapitalerträgen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 ist § 45b sinngemäß anzuwenden. [4]Voraussetzung für die Anwendung der Sätze 1 und 2 ist, dass der Gläubiger durch eine Bescheinigung des für seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz zuständigen Finanzamts nachweist, dass er eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach Satz 1 ist. [5]Absatz 4 gilt entsprechend.~~

(1) Der Steuerabzug ist nicht vorzunehmen:

1. *bei Kapitalerträgen im Sinne von § 43 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4, zu deren Abzug nach § 44 Abs. 1 der Schuldner verpflichtet ist, soweit*
   a) *für sie ein Freibetrag nach § 22 a zu gewähren ist. [2]Voraussetzung für die Abstandnahme ist, dass dem Schuldner ein Freistellungsauftrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck vorliegt, aus dem sich die für die Ermittlung des Freibetrags nach § 22 a erforderlichen Informationen ergeben.*
   b) *sie nach § 8 b Abs. 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes nicht der Besteuerung unterliegen. [2]Voraussetzung für die Abstandnahme ist, dass der Gläubiger durch eine Bescheinigung des für seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz zuständigen Finanzamts nachweist, dass bei ihm die Voraussetzungen für eine Freistellung der Kapitalerträge*

nach § 8 b Abs. 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes vorliegen. [3]Die Bescheinigung ist unter dem Vorbehalt des Widerrufs auszustellen. [4]Ihre Geltungsdauer darf höchstens drei Jahre betragen und muss am Schluss eines Kalenderjahres enden. [5]Fordert das Finanzamt die Bescheinigung zurück oder erkennt der Gläubiger, dass die Voraussetzungen für ihre Erteilung weggefallen sind, so hat er dem Finanzamt die Bescheinigung zurückzugeben.

2. *bei Kapitalerträgen, die einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gläubiger zufließen, wenn anzunehmen ist, dass für ihn eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt. [2]Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug ist, dass dem nach § 44 Abs. 1 zum Steuerabzug Verpflichteten eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung des für den Gläubiger zuständigen Wohnsitzfinanzamts vorliegt. [2]Der nach § 44 Abs. 1 zum Steuerabzug Verpflichtete hat in seinen Unterlagen das Finanzamt, das die Bescheinigung erteilt hat, den Tag der Ausstellung der Bescheinigung und die in der Bescheinigung angegebene Steuer- und Listennummer zu vermerken sowie die Nichtveranlagungs-Bescheinigungen aufzubewahren. [4]Nr. 1 Buchstabe b Sätze 3 bis 5 gelten entsprechend.*
3. *bei Kapitalerträgen einer von der Körperschaftsteuer befreiten inländischen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer inländischen juristischen Person oder Stiftung des öffentlichen Rechts nach*
   a) *§ 43 Abs. 1 Nr. 1, sofern sie von einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bezogen werden,*
   b) *§ 43 Abs. 1 Nr. 2 und 3 sowie*
   c) *§ 43 Abs. 1 Nr. 4 aus Veräußerungsgeschäften, die der Erzielung von Kapitalerträgen nach den Buchstaben a und b zugrunde liegende Wirtschaftsgüter zum Gegenstand haben.*

   [2]Voraussetzung für die Abstandnahme ist, dass der Gläubiger dem nach § 44 Abs. 1 zum Abzug Verpflichteten durch eine Bescheinigung des für seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz zuständigen Finanzamts nachweist, dass er eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a oder b ist. [3]Nr. 1 Buchstabe b Sätze 3 bis 5 gelten entsprechend. [4]Die in Satz 2 bezeichnete Bescheinigung wird nicht erteilt, wenn die Kapitalerträge in den Fällen des Satzes 1 Buchstabe a in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, oder wenn sie in den Fällen des Satzes 1 Buchstabe b in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieb gewerblicher Art anfallen.
4. *bei Kapitalerträgen, die einem unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtigen Gläubiger zufließen, wenn die Kapitalerträge Betriebseinnahmen des Gläubigers sind und die Kapitalertragsteuer bei ihm auf Grund der Art seiner Geschäfte auf Dauer höher wären als die gesamte festzusetzende Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer. [2]Dies ist durch eine Bescheinigung des für den Gläubiger zuständigen Finanzamts nachzuweisen. [3]Die Bescheinigung ist unter dem Vorbehalt des Widerrufs auszustellen.*
5. *bei Kapitalerträgen einer Gesamthandsgesellschaft, sofern sie dem nach § 44 Abs. 1 zum Abzug Verpflichteten durch eine Bescheinigung der jeweils zuständigen Finanzämter nachweist, dass bei allen ihren Mitgliedern jeweils zumindest eine der in Nr. 1 bis 4 genannten Voraussetzungen vorliegt.*

(2) [1]Absatz 1 findet keine Anwendung auf Tafelgeschäfte im Sinne von § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb. [2]In diesem Fall ist die Bescheinigung nach § 45 a Abs. 2 durch einen entsprechenden Hinweis zu kennzeichnen.

§ 44 b Erstattung der Kapitalertragsteuer

~~**(1) [1]Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2, die einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen und in den Fällen des § 44 a Abs. 5 auch einem beschränkt einkommensteuerpflichtigen Gläubiger zufließen, wird auf Antrag die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer unter den Voraussetzungen des § 44a Abs. 1, 2und 5 in dem dort bestimmten Umfang unter Berücksichtigung des § 3 Nr. 40 Buchstabe d, e und f erstattet. [2]Dem Antrag auf Erstattung ist außer dem Freistellungsauftrag nach § 44 a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, der Nichtveranlagungs-Bescheinigung nach § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 oder der Bescheinigung nach § 44a Abs. 5 eine Steuerbescheinigung nach § 45 a Abs. 3 beizufügen.**~~

~~**(2) [1]Für die Erstattung ist das Bundeszentralamt für Steuern zuständig. [2]Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu stellen und zu unterschreiben.**~~

~~**(3) [1]Die Antragsfrist endet am 31. Dezember des Jahres, das dem Kalenderjahr folgt, in dem die Einnahmen zugeflossen sind. [2]Die Frist kann nicht verlängert werden.**~~

~~**(4) [1]Die Erstattung ist ausgeschlossen, wenn**~~

~~**1. die Erstattung nach § 45 c beantragt oder durchgeführt worden ist,**~~

~~**2. die vorgeschriebenen Steuerbescheinigungen nicht vorgelegt oder durch einen Hinweis nach § 44 a Abs. 6 Satz 2 gekennzeichnet worden sind.**~~

~~**(5)** *(1)* [1]Ist Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden, obwohl eine Verpflichtung hierzu nicht bestand, oder hat der Gläubiger im Fall des § 44 a dem nach § 44 Abs. 1 zum Steuerabzug Verpflichteten den Freistellungsauftrag oder die Nichtveranlagungs-Bescheinigung oder die Bescheinigungen nach ~~**§ 44 a Abs. 4 oder 5**~~ *§ 44 a Abs. 1* erst in einem Zeitpunkt vorgelegt, in dem die Kapitalertragsteuer bereits abgeführt war, so ist auf Antrag des nach § 44 Abs. 1 zum Steuerabzug Verpflichteten die Steueranmeldung (§ 45 a Abs. 1) insoweit zu ändern; stattdessen kann der zum Steuerabzug Verpflichtete bei der folgenden Steueranmeldung die abzuführende Kapitalertragsteuer entsprechend kürzen. [2]Erstattungsberechtigt ist der Antragsteller.

(2) [1]Für die Erstattung ist das Bundeszentralamt für Steuern zuständig. [2]Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu stellen und zu unterschreiben.

(3) [1]Die Antragsfrist endet am 31. Dezember des Jahres, das dem Kalenderjahr folgt, in dem die Einnahmen zugeflossen sind. [2]Die Frist kann nicht verlängert werden.

(4) Die Erstattung ist ausgeschlossen, wenn die vorgeschriebenen Steuerbescheinigungen nicht vorgelegt oder durch einen Hinweis nach § 44 Abs. 2 Satz 2 gekennzeichnet worden sind.

(5) In den Fällen, in denen die Dividende an einen anderen als an den Anteilseigner ausgezahlt wird, ist die Erstattung von Kapitalertragsteuer an den Zahlungsempfänger ausgeschlossen.

§ 45 Ausschluss der Erstattung von Kapitalertragsteuer

[weggefallen]

§ 45 a Anmeldung und Bescheinigung der Kapitalertragsteuer

(1) [1]Die Anmeldung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer ist dem Finanzamt innerhalb der in § 44 Abs. 1 oder Abs. 7 bestimmten Frist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck einzureichen. [2]Satz 1 gilt entsprechend, wenn ein Steuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist. [3]Der Grund für die Nichtabführung ist anzugeben. [4]Die Anmeldung ist mit der Versicherung zu versehen, dass die Angaben vollständig und richtig sind. [5]Die Anmeldung ist von dem ~~Schuldner, der auszahlenden Stelle~~ ***nach § 44 Abs. 1 zum Abzug Verpflichteten*** oder einer vertretungsberechtigten Person zu unterschreiben.

(2) [1]~~In den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 a und 7 b sind der Schuldner der Kapitalerträge und in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und 8 sowie Satz 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle vorbehaltlich der Absätze 3 und 4 verpflichtet,~~ ***Wer nach § 44 Abs. 1 Satz 2 und 3 zum Steuerabzug verpflichtet ist, hat*** dem Gläubiger der Kapitalerträge auf Verlangen die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des Gläubigers;
2. die Art und Höhe der Kapitalerträge unabhängig von der Vornahme eines Steuerabzugs;
3. den Zahlungstag;
4. den Betrag der nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 anrechenbaren Kapitalertragsteuer getrennt nach
   a) Kapitalertragsteuer im Sinne des ~~§ 43 a Abs. 1 Nr. 1 und 2~~ ***§ 43 Abs. 1 Nr. 1 und 2***,
   b) Kapitalertragsteuer im Sinne des ~~§ 43 a Abs. 1 Nr. 3~~ ***§ 43 Abs. 1 Nr. 3*** (Zinsabschlag) und
   c) Kapitalertragsteuer im Sinne des ~~§ 43 a Abs. 1 Nr. 4 und 5~~ ***§ 43 Abs. 1 Nr. 4***;
5. das Finanzamt, an das die Steuer abgeführt worden ist~~.~~***;***

[2]Bei Kapitalerträgen im Sinne des ~~§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4, 7 bis 7 b und 8 sowie Satz 2~~ ***§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 3 und 4*** ist außerdem die Zeit anzugeben, für welche die Kapitalerträge gezahlt worden sind. [3]Die Bescheinigung braucht nicht unterschrieben zu werden, wenn sie in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen lässt. [4]Ist ~~die auszahlende Stelle~~ ***der nach § 44 Abs. 1 zum Abzug Verpflichtete*** nicht Schuldner der Kapitalerträge, hat ~~sie~~ ***er*** zusätzlich den Namen und die Anschrift des Schuldners der Kapitalerträge anzugeben. ~~[5]§ 44 a Abs. 6 gilt sinngemäß; über die zu kennzeichnenden Bescheinigungen haben die genannten Institute und Unternehmen Aufzeichnungen zu führen. [6]Diese müssen einen Hinweis auf den Buchungsbeleg über die Auszahlung an den Empfänger der Bescheinigung enthalten.~~

(3) [...]

~~(4) Eine Bescheinigung nach Absatz 2 oder 3 ist nicht zu erteilen, wenn in Vertretung des Gläubigers ein Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer nach den §§ 44 b und 45 c gestellt worden ist oder gestellt wird.~~

(4) [weggefallen]

(5) bis (7) [...]

§ 45 b Erstattung von Kapitalertragsteuer auf Grund von Sammelanträgen

[weggefallen]

§ 45 b Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer

(1) [1]Für Kapitalerträge gemäß § 43 Abs. 1 ist die Einkommensteuer durch den Steuerabzug abgegolten. [2]Dies gilt auch, soweit diese Kapitalerträge zu den Einkünften aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb oder aus Realvermögen gehören; sonstige Abzüge oder Ermäßigungen sind nicht zulässig. [3]Kapitalerträge nach Satz 1 werden nicht Bestandteil des Einkommens nach § 2 Abs. 3.

(2) [1]Eine Veranlagung unter Einbeziehung der in Absatz 1 bezeichneten Kapitalerträge wird durchgeführt, wenn der Steuerpflichtige dies im Rahmen einer Einkommensteuererklärung beantragt.[2]Der Antrag kann im Veranlagungszeitraum nur einheitlich für sämtliche Kapitalerträge der in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten Art gestellt werden.

§ 45 c Erstattung von Kapitalertragsteuer in Sonderfällen

[weggefallen]

§ 45 d Mitteilungen an das Bundesamt für Finanzen

~~(1) [1]Wer nach § 44 Abs. 1 dieses Gesetzes und § 7 des Investmentsteuergesetzes zum Steuerabzug verpflichtet ist oder auf Grund von Sammelanträgen nach § 45 b Abs. 1 und 2 die Erstattung von Kapitalertragsteuer beantragt, hat dem Bundeszentralamt für Steuern bis zum 31. Mai des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Kapitalerträge den Gläubigern zufließen, folgende Daten zu übermitteln:~~

~~1. Vor- und Zunamen sowie das Geburtsdatum der Person – gegebenenfalls auch des Ehegatten –, die den Freistellungsauftrag erteilt hat (Auftraggeber),~~
~~2. Anschrift des Auftraggebers,~~
~~3. bei den Kapitalerträgen, für die ein Freistellungsauftrag erteilt worden ist,~~
~~a) die Zinsen und ähnlichen Kapitalerträge, bei denen vom Steuerabzug Abstand genommen worden ist,~~
~~b) die Dividenden und ähnlichen Kapitalerträge, bei denen die Erstattung von Kapitalertragsteuer und die Vergütung von Körperschaftsteuer beim Bundesamt für Finanzen beantragt worden ist,~~
~~c) die Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 2, bei denen die Erstattung von Kapitalertragsteuer beim Bundesamt für Finanzen beantragt worden ist,~~
~~d) die Hälfte der Dividenden und ähnlichen Kapitalerträge, bei denen nach § 44 b Abs. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) die Erstattung von Kapitalertragsteuer beim Bundesamt für Finanzen beantragt worden ist,~~
~~4. Namen und Anschrift des Empfängers des Freistellungsauftrags.~~

~~[2]Die Datenübermittlung hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz auf amtlich vorgeschriebenen maschinell verwertbaren Datenträgern zu erfolgen. [3]Im Übrigen findet § 150 Abs. 6 der Abgabenordnung entsprechende Anwendung. [4]Das Bundeszentralamt für Steuern kann auf Antrag eine Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zulassen, wenn eine Übermittlung nach Satz 2 eine unbillige Härte mit sich bringen würde.~~

~~(2) [1]Das Bundeszentralamt für Steuern darf den Sozialleistungsträgern die Daten nach Absatz 1 mitteilen, soweit dies zur Überprüfung des bei der Sozialleistung zu berücksichtigen-~~

~~den Einkommens oder Vermögens erforderlich ist oder der Betroffene zustimmt. [2]Für Zwecke des Satzes 1 ist das Bundeszentralamt für Steuern berechtigt, die ihm von den Sozialleistungsträgern übermittelten Daten mit den vorhandenen Daten nach Absatz 1 im Wege des automatisierten Datenabgleichs zu überprüfen und das Ergebnis den Sozialleistungsträgern mitzuteilen.~~

Nimmt der nach § 44 Abs. 1 dieses Gesetzes und § 7 des Investmentsteuergesetzes zum Steuerabzug verpflichtete Schuldner von Kapitalerträgen von einem Steuerabzug aufgrund eines Freistellungsauftrages nach § 44 a Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 2 ganz oder teilweise Abstand, so hat er dem Bundeszentralamt für Steuern bis zum 31. Mai des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Kapitalerträge den Gläubigern zufließen, folgende Daten nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck mitzuteilen:

1. ***Vor- und Zunamen sowie das Geburtsdatum der Person - gegebenenfalls auch des Ehegatten -, die den Freistellungsauftrag erteilt hat (Auftraggeber),***
2. ***Anschrift des Auftraggebers,***
3. ***die Kapitalerträge, für die ein Freistellungsauftrag erteilt worden ist,***
4. ***Namen und Anschrift des Empfängers des Freistellungsauftrags.***

§ 45 e Ermächtigung für Zinsinformationsverordnung

[1]Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 (ABl. EU Nr. L 157 S. 38) in der jeweils geltenden Fassung im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen umzusetzen. ~~[2]§ 45d Abs. 1 Satz 2 bis 4 und Absatz 2 sind entsprechend anzuwenden~~

§ 49 Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

~~(1) [1]Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4) sind~~

~~1. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 14);~~
~~2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17),~~
   ~~a) für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist,~~
   ~~b) die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen inländischen und von inländischen zu ausländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Inland erstreckenden Beförderungsleistungen,~~
   ~~c) die von einem Unternehmen im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens, bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt, aus Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Buchstabe b erzielt werden,~~
   ~~d) die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 3 und 4 gehören, durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen,~~

c) die unter den Voraussetzungen des § 17 erzielt werden, wenn es sich um Anteile an einer Kapitalgesellschaft handelt, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat, oder

f) die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstaben a gehören, durch Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten im Sinne der Nummer 6 erzielt werden. [2]Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten auch die Einkünfte aus Tätigkeiten im Sinne dieses Buchstabens, die von einer Körperschaft ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland erzielt werden, die einer inländischen Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person des privaten Rechts, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zur Führung von Büchern verpflichtet ist, gleichsteht;

3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, oder für die im Inland eine feste Einrichtung oder eine Betriebsstätte unterhalten wird;

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die

a) im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist,

b) aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muss,

c) als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland bezogen werden,
als Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben;

5. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des

a) § 20 Abs. 1 Nr. 1 mit Ausnahme der Erträge aus Investmentanteilen im Sinne des § 2 des Investmentsteuergesetzes, Nr. 2, 4, 6 und 9, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder wenn es sich um Fälle des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt; dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen,

b) § 20 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit den §§ 2 und 7 des Investmentsteuergesetzes

aa) bei Erträgen im Sinne des § 7 Abs. 3 des Investmentsteuergesetzes,

bb) bei Erträgen im Sinne des § 7 Abs. 1, 2und 4 des Investmentsteuergesetzes, wenn es sich um Fälle des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt,

c) § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7, wenn

aa) das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. Ausgenommen sind Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, oder

~~bb) das Kapitalvermögen aus Genussrechten besteht, die nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannt sind, oder~~

~~cc) Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe a und Nr. 8 sowie Satz 2 von einem Schuldner oder von einem inländischen Kreditinstitut oder einem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b gegen Aushändigung der Zinsscheine einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut ausgezahlt oder gutgeschrieben werden und die Teilschuldverschreibungen nicht von dem Schuldner, dem inländischen Kreditinstitut oder dem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut verwahrt werden.~~

~~[2] § 20 Abs. 2 gilt entsprechend;~~

~~6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden;~~

~~7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a, die von den inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern, den inländischen landwirtschaftlichen Alterskassen, den inländischen berufsständischen Versorgungseinrichtungen, den inländischen Versicherungsunternehmen oder sonstigen inländischen Zahlstellen gewährt werden;~~

~~8. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 2, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte mit inländischen Grundstücken, mit inländischen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder mit Anteilen an Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland bei Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 handelt; § 23 Abs. 1 Satz 2 bis 4 und Abs. 2 ist anzuwenden;~~

~~9. Sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 4;~~

~~10 sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3, auch wenn sie bei Anwendung dieser Vorschrift einer anderen Einkunftsart zuzurechnen wären, soweit es sich um Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland oder aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z.B. Plänen, Mustern und Verfahren, handelt, die im Inland genutzt werden oder worden sind; dies gilt nicht, soweit es sich um steuerpflichtige Einkünfte im Sinne der Nummern 1 bis 8 handelt.~~

(1) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4) sind

1. Einkünfte aus einem Geschäftsbetrieb (§ 12 a, § 12 d), soweit im Inland

a) eine Land- und Forstwirtschaft betrieben wird,

b) eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist,

c) Beförderungen und damit in Zusammenhang stehende Leistungen durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge oder im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens von einem anderen Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland ausgeführt werden,

d) künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen ausgeübt oder verwertet werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen;

2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die
   a) im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist; hierzu zählen uneingeschränkt Bezüge im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3,
   b) aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muss,
   c) als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland bezogen werden,
   d) als Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben;

3. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des
   a) § 20 Abs. 1 Nr. 1 mit Ausnahme der Erträge aus Investmentanteilen im Sinne des § 2 des Investmentsteuergesetzes, Nr. 2, 4, 6, 9 und 10, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder wenn es sich um Fälle des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt; dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen,
   b) § 20 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit den §§ 2 und 7 des Investmentsteuergesetzes
      aa) bei Erträgen im Sinne des § 7 Abs. 3 des Investmentsteuergesetzes,
      bb) bei Erträgen im Sinne des § 7 Abs. 1, 2 und 4 des Investmentsteuergesetzes, wenn es sich um Fälle des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb dieses Gesetzes handelt,
   c) § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7, wenn
      aa) das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. Ausgenommen sind Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9 a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, oder
      bb) Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a von einem Schuldner oder von einem inländischen Kreditinstitut oder einem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b gegen Aushändigung der Zinsscheine einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut ausgezahlt oder gutgeschrieben werden und die Teilschuldverschreibungen nicht von dem Schuldner, dem inländischen Kreditinstitut oder dem inländischen Finanzdienstleistungsinstitut verwahrt werden;

4. Einkünfte aus Realvermögen (§ 21), wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden;

5. Kapitalgewinne im Sinne des § 22, sofern die betreffenden Wirtschaftsgüter zur Erzielung

von Einkünften nach Nr. 3 und 4 verwendet wurden;

6. ***abgeleitete Einkünfte im Sinne des § 23 Nr. 2, die von den inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern, den inländischen landwirtschaftlichen Alterskassen, den inländischen berufsständischen Versorgungseinrichtungen, den inländischen Versicherungsunternehmen oder sonstigen inländischen Zahlstellen gewährt werden;***

(2) [...]

(3) [1]Bei Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen sind die Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 Buchstabe ~~b~~ ***c*** mit 5 vom Hundert der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte anzusetzen. [2]Das gilt auch, wenn solche Einkünfte durch eine inländische Betriebsstätte oder einen inländischen ständigen Vertreter erzielt werden (Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe a). [3]Das gilt nicht in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 Buchstabe c ***zweiter Halbsatz*** oder soweit das deutsche Besteuerungsrecht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ohne Begrenzung des Steuersatzes aufrechterhalten bleibt.

(4) [1]Abweichend von Absatz 1 Nr. ~~2~~***1*** sind Einkünfte steuerfrei, die ein beschränkt Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem ausländischen Staat durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge aus einem Unternehmen bezieht, dessen Geschäftsleitung sich in dem ausländischen Staat befindet. [2]Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass dieser ausländische Staat Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes eine entsprechende Steuerbefreiung für derartige Einkünfte gewährt und dass das Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen die Steuerbefreiung nach Satz 1 für verkehrspolitisch unbedenklich erklärt hat.

§ 50 Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige

(1) [1]Beschränkt Steuerpflichtige dürfen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 bis 8) oder Werbungskosten (§ 9) nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. [2]§ 10d ist nur anzuwenden, wenn Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen und sich aus Unterlagen ergeben, die im Inland aufbewahrt werden. [3]§ 34 ist nur insoweit anzuwenden, als er sich auf Gewinne aus der Veräußerung eines ~~land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (§ 14), eines Gewerbebetriebs (§ 16) oder auf Veräußerungsgewinne im Sinne des § 18 Abs. 3~~ ***wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 12 d)*** bezieht. [4]Die übrigen Vorschriften des § 34 und die §§ 9 a, 10, 10 a, 10 c, ~~16 Abs. 4~~ ***§ 12 d Abs. 5***, ~~§ 20 Abs. 4~~, §§ 24 a, 24 b, 32, 32 a Abs. 6, §§ 33, 33 a, 33 b und 33 c sind nicht anzuwenden. [5]Abweichend von Satz 4 sind bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des ~~§ 49 Abs. 1 Nr. 4~~ ***§ 49 Abs. 1 Nr. 2*** beziehen, § 9 a Satz 1 Nr. 1, § 10 c Abs. 1 mit der Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen im Sinne des § 10 b nachzuweisen, sowie § 10 c Abs. 2 und 3, jeweils in Verbindung mit § 10 c Abs. 5, ohne Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen, anzuwenden. [6]Die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9 a Satz 1 Nr. 1 und § 10 c Abs. 1 und § 10 c Abs. 2 und 3, jeweils in Verbindung mit § 10 c Abs. 5, ermäßigen sich zeitanteilig, wenn Einkünfte im Sinne des ~~§ 49 Abs. 1 Nr. 4~~ ***§ 49 Abs. 1 Nr. 2*** nicht während eines vollen Kalenderjahres oder Kalendermonats zugeflossen sind.

~~(2) [1]Bei Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen, und bei Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 ist für beschränkt Steuerpflichtige ein Ausgleich mit Verlusten aus ande-~~

~~ren Einkunftsarten nicht zulässig. [2]Einkünfte im Sinne des Satzes 1 dürfen bei einem Verlustabzug (§ 10 d) nicht berücksichtigt werden.~~

(2) [weggefallen]

(3) [1]Die Einkommensteuer bemisst sich bei beschränkt Steuerpflichtigen, die veranlagt werden, nach § 32 a Abs. 1 ***mit der Einschränkung, dass ein Grundfreibetrag (§ 32 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) nicht zu gewähren ist***. ~~[2]Die Einkommensteuer beträgt mindestens 25 vom Hundert des Einkommens; dies gilt nicht in den Fällen des Absatzes 1 Satz 5.~~

(4) (weggefallen)

~~(5) [1]Die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn oder vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50 a unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten. [2]Satz 1 gilt nicht, wenn die Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind oder~~

~~1. nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 2 oder 3 oder des § 1 a nicht vorgelegen haben; § 39 Abs. 5 a ist sinngemäß anzuwenden;~~

~~2. ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 bezieht und Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt. [2]In diesem Fall wird eine Veranlagung durch das Betriebsstättenfinanzamt, das die Bescheinigung nach § 39 d Abs. 1 Satz 3 erteilt hat, nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 durchgeführt. [3]Bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war. [4]Bei Arbeitnehmern mit Steuerklasse VI ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt unter Anwendung der Steuerklasse I beschäftigt war. [5]Absatz 1 Satz 6 ist nicht anzuwenden. [6]Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50 a unterliegen, werden nur im Rahmen des § 32 b berücksichtigt; oder~~

~~3. ein beschränkt Steuerpflichtiger, dessen Einnahmen dem Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 unterliegen, die völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer beantragt. [2]Die Erstattung setzt voraus, dass die mit diesen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten höher sind als die Hälfte der Einnahmen. [3]Die Steuer wird erstattet, soweit sie 50 vom Hundert des Unterschiedsbetrags zwischen den Einnahmen und mit diesen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten übersteigt, im Falle einer Veranstaltungsreihe erst nach deren Abschluss. [4]Der Antrag ist bis zum Ablauf des Kalenderjahres, das dem Kalenderjahr des Zuflusses der Vergütung folgt, nach amtlich vorgeschriebenem Muster beim Bundesamt für Finanzen zu stellen und zu unterschreiben; die Bescheinigung nach § 50 a Abs. 5 Satz 7 ist beizufügen. [5]Über den Inhalt des Erstattungsantrags und den Erstattungsbetrag kann das Bundesamt für Finanzen dem Wohnsitzstaat des beschränkt Steuerpflichtigen Auskunft geben. [6]Abweichend von § 117 Abs. 4 der Abgabenordnung ist eine Anhörung des Beteiligten nicht erforderlich. [7]Mit dem Erstattungsantrag gilt die Zustimmung zur Aus-~~

~~kunft an den Wohnsitzstaat als erteilt. [8]Das Bundesamt für Finanzen erlässt über den Steuererstattungsbetrag einen Steuerbescheid.~~

(5) [weggefallen]

(6) § 34 c Abs. 1 bis 3 ist bei Einkünften aus ~~Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird~~, ***einem im Inland unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb*** entsprechend anzuwenden, soweit darin nicht Einkünfte aus einem ausländischen Staat enthalten sind, mit denen der beschränkt Steuerpflichtige dort in einem der unbeschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird.

(7) [...]

§ 50 a Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

~~**(1) Bei beschränkt steuerpflichtigen Mitgliedern des Aufsichtsrats (Verwaltungsrats) von inländischen Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berggewerkschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und sonstigen Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Personenvereinigungen des privaten und des öffentlichen Rechts, bei denen die Gesellschafter nicht als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, unterliegen die Vergütungen jeder Art, die ihnen von den genannten Unternehmungen für die Überwachung der Geschäftsführung gewährt werden (Aufsichtsratsvergütungen), dem Steuerabzug (Aufsichtsratsteuer).**~~

~~**(2) Die Aufsichtsratsteuer beträgt 30 vom Hundert der Aufsichtsratsvergütungen.**~~

~~**(3) [1]Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Aufsichtsratsvergütung ohne jeden Abzug. [2]Werden Reisekosten (Tagegelder und Fahrtauslagen) besonders gewährt, so gehören sie zu den Aufsichtsratsvergütungen nur insoweit, als sie die tatsächlichen Auslagen übersteigen.**~~

~~**(4) [1]Die Einkommensteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben**~~

~~**1. bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d),**~~

~~**2. bei Einkünften aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter einschließlich solcher Tätigkeiten für den Rundfunk oder Fernsehfunk (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4), es sei denn, es handelt sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 unterliegen,**~~

~~**3. bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z. B. Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9).**~~

~~**[2]Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen einschließlich der Beträge im Sinne des § 3 Nr. 13 und 16. [3]Abzüge, z.B. für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern, sind nicht zulässig. [4]Der Steuerabzug beträgt 25 vom Hundert der**~~

~~Einnahmen. [5]Bei im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen beträgt er bei Einnahmen~~

~~1. bis 250 Euro~~
~~0 vom 100;~~
~~2. über 250 Euro bis 500 Euro~~
~~10 vom Hundert der gesamten Einnahmen;~~
~~3. über 500 Euro bis 1 000 Euro~~
~~15 vom Hundert der gesamten Einnahmen;~~
~~4. über 1 000 Euro~~
~~25 vom Hundert der gesamten Einnahmen;~~

~~(5) [1]Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Aufsichtsratsvergütungen (Absatz 1) oder die Vergütungen (Absatz 4) dem Gläubiger der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen zufließen. [2]In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen. [3]Er hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. [4]Der beschränkt Steuerpflichtige ist beim Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen oder von Vergütungen Steuerschuldner. [5]Der Schuldner der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen haftet aber für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. [6]Der Steuerschuldner wird nur in Anspruch genommen,~~

~~1. wenn der Schuldner der Aufsichtsratsvergütung oder der Vergütungen diese nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder~~
~~2. wenn der beschränkt steuerpflichtige Gläubiger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Steuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.~~

~~[7]Der Schuldner der Vergütungen ist verpflichtet, dem beschränkt steuerpflichtigen Gläubiger auf Verlangen die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:~~

~~1. den Namen und die Anschrift des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers;~~
~~2. die Art der Tätigkeit und Höhe der Vergütung in Euro;~~
~~3. den Zahlungstag;~~
~~4. den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach § 50 a Abs. 4;~~
~~5. das Finanzamt, an das die Steuer abgeführt worden ist.~~

(1) Die Einkommensteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben

1. *bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 3) durch Abzug vom Arbeitslohn nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 und § 39 d;*
2. *bei Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 und 5) durch Abzug vom Kapitalertrag nach § 43 Abs. 1;*
3. *bei Vergütungen jeder Art an Mitglieder des Aufsichtsrats (Verwaltungsrats) von inländischen Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berggewerkschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und sonstigen Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Personenvereinigungen des privaten und des öffentlichen Rechts, bei denen die Gesellschafter nicht als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, die ihnen von den*

genannten Unternehmungen für die Überwachung der Geschäftsführung gewährt werden (Aufsichtsratsvergütungen);

4. *bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d);*
5. *bei Einkünften aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter einschließlich solcher Tätigkeiten für den Rundfunk oder Fernsehfunk (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 3), es sei denn, es handelt sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem Steuerabzug nach Nr. 1 unterliegen;*
6. *bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z. B. Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren (§ 49 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4);*

(2) Der Steuerabzug beträgt

1. *in den Fällen des Abs. 1 Nr. 3 30 vom Hundert*
2. *in den Fällen des Abs. 1 Nr. 4 bei Einnahmen*
   1. *bis 250 Euro*
      0 vom Hundert;
   2. *über 250 Euro bis 500 Euro*
      10 vom Hundert der gesamten Einnahmen;
   3. *über 500 Euro bis 1 000 Euro*
      15 vom Hundert der gesamten Einnahmen;
   4. *über 1 000 Euro*
      25 vom Hundert der gesamten Einnahmen;
3. *in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 5 und 6 25 vom Hundert der Einnahmen*

(3) [1]Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen einschließlich der Beträge im Sinne des § 3 Nr. 13 und 16 ohne jeden Abzug. [2]Werden Reisekosten (Tagegelder und Fahrtauslagen) besonders gewährt, so gehören sie zu den Vergütungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 3 bis 5 nur insoweit, als sie die tatsächlichen Auslagen übersteigen.

(4) [1]Die Steuer entsteht in den Fällen des Abs. 1 Nr. 3 bis 6 in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütungen dem Gläubiger zufließen. [2]In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Vergütungen den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen. [3]Er hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. [4]Der beschränkt Steuerpflichtige ist beim Steuerabzug von Vergütungen Steuerschuldner. [5]Der Schuldner der Vergütungen haftet aber für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. [6]Der Steuerschuldner wird nur in Anspruch genommen,

1. *wenn der Schuldner der Vergütungen diese nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder*
2. *wenn der beschränkt steuerpflichtige Gläubiger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Steuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.*

[7]Der Schuldner der Vergütungen ist verpflichtet, dem beschränkt steuerpflichtigen Gläubiger auf Verlangen die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. *den Namen und die Anschrift des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers;*
2. *die Art der Tätigkeit und Höhe der Vergütung in Euro;*
3. *den Zahlungstag;*
4. *den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach Abs. 1;*
5. *das Finanzamt, an das die Steuer abgeführt worden ist.*

(5) [1]Die Einkommensteuer für Einkünfte, die nach Absatz 1 dem Steuerabzug unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten. [2]Satz 1 gilt nicht, wenn

1. *die Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind;*
2. *nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 2 oder 3 oder des § 1 a nicht vorgelegen haben; § 39 Abs. 5 a ist sinngemäß anzuwenden;*
3. *ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 bezieht und Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt. [2]In diesem Fall wird eine Veranlagung durch das Betriebsstättenfinanzamt, das die Bescheinigung nach § 39 d Abs. 1 Satz 3 erteilt hat, nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 durchgeführt. [3]Bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war. [4]Bei Arbeitnehmern mit Steuerklasse VI ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt unter Anwendung der Steuerklasse I beschäftigt war. [5]§ 50 Abs. 1 Satz 6 ist nicht anzuwenden. [6]Einkünfte, die dem Steuerabzug nach Abs. 1 Nr. 2 bis 6 unterliegen, werden nur im Rahmen des § 32 berücksichtigt;*
4. *ein beschränkt Steuerpflichtiger, dessen Einnahmen dem Steuerabzug nach Abs. 1 Nr. 2, 4 und 5 unterliegen, die völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer beantragt. [2]Die Steuer wird erstattet, sofern und soweit sich*
   a) *in den Fällen des Abs. 1 Nr. 2 bei Berücksichtigung der mit den Kapitalerträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die nicht bereits nach § 43 a Abs. 3 abgezogen worden sind, sowie eines Freibetrages nach § 22 a, soweit deswegen nicht bereits nach § 44 a Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a vom Steuerabzug abgesehen worden ist, eine geringere steuerliche Belastung der Kapitalerträge als 23,7 vom Hundert*
   b) *in den Fällen des Abs. 1 Nr. 4 und 5 bei Berücksichtigung der mit den Vergütungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben und Werbungskosten unter Anwendung eines Steuersatzes in Höhe von 42 vom Hundert eine geringere steuerliche Belastung der Vergütungen als 25 vom Hundert*

   ergibt. [4]Der Antrag ist bis zum Ablauf des Kalenderjahres, das dem Kalenderjahr des Zuflusses der Vergütung folgt, nach amtlich vorgeschriebenem Muster beim Bundesamt für Finanzen zu stellen und zu unterschreiben; die Bescheinigung nach Absatz 4 Satz 7 oder § 45 a Abs. 2 ist beizufügen. [5]Über den Inhalt des Erstattungsantrags und den Erstattungsbetrag kann das Bundesamt für Finanzen dem Wohnsitzstaat des beschränkt Steuerpflichtigen Aus-

kunft geben. [6]Abweichend von § 117 Abs. 4 der Abgabenordnung ist eine Anhörung des Beteiligten nicht erforderlich. [7]Mit dem Erstattungsantrag gilt die Zustimmung zur Auskunft an den Wohnsitzstaat als erteilt. [8]Das Bundesamt für Finanzen erlässt über den Steuererstattungsbetrag einen Steuerbescheid.

(6) Durch Rechtsverordnung kann bestimmt werden, dass bei Vergütungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten (~~**Absatz 4 Nr. 3**~~ ***Absatz 1 Nr. 6***), wenn die Vergütungen nicht unmittelbar an den Gläubiger, sondern an einen Beauftragten geleistet werden, an Stelle des Schuldners der Vergütung der Beauftragte die Steuer einzubehalten und abzuführen hat und für die Einbehaltung und Abführung haftet.

(7) [1]Das Finanzamt des Vergütungsgläubigers kann anordnen, dass der Schuldner der Vergütung für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner) die Einkommensteuer von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften, soweit diese nicht bereits dem Steuerabzug unterliegen, im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. [2]Der Steuerabzug beträgt 25 vom Hundert der gesamten Einnahmen, wenn der beschränkt steuerpflichtige Gläubiger nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist. [3]Absatz ~~**5**~~ ***4*** gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass die Steuer bei dem Finanzamt anzumelden und abzuführen ist, das den Steuerabzug angeordnet hat. [4]~~**§ 50 Abs. 5 Satz 1**~~ ***Abs. 5 Satz 1*** ist nicht anzuwenden.

§ 50 d Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§ 43 b und 50 g

(1) [1]Können Einkünfte, die dem Steuerabzug ~~**vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des**~~ ***nach*** § 50 a unterliegen, nach den §§ 43 b, 50 g oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch ~~**den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen im Sinne des § 50 a**~~ ***zum Steuerabzug Verpflichteten*** ungeachtet der §§ 43 b und 50 g sowie des Abkommens anzuwenden. [2]Unberührt bleibt der Anspruch des ~~**Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen**~~ ***Steuerschuldners*** auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten oder der auf Grund Haftungsbescheid oder Nachforderungsbescheid entrichteten Steuer. [3]Die Erstattung erfolgt auf Antrag des ~~**Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen**~~ ***Steuerschuldners*** auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids; der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei dem Bundeszentralamt für Steuern zu stellen. [4]Der zu erstattende Betrag wird nach Bekanntgabe des Freistellungsbescheids ausgezahlt. [5]Hat der Gläubiger der Vergütungen im Sinne des ~~**§50 a**~~ ***§ 50 a Abs. 1 Nr. 3 bis 6*** nach ~~**§ 50 a Abs. 5**~~ ***§ 50 a Abs. 4*** Steuern für Rechnung beschränkt steuerpflichtiger Gläubiger einzubehalten, kann die Auszahlung des Erstattungsanspruchs davon abhängig gemacht werden, dass er die Zahlung der von ihm einzubehaltenden Steuer nachweist, hierfür Sicherheit leistet oder unwiderruflich die Zustimmung zur Verrechnung seines Erstattungsanspruchs mit seiner Steuerzahlungsschuld erklärt. [6]Das Bundeszentralamt für Steuern kann zulassen, dass Anträge auf maschinell verwertbaren Datenträgern gestellt werden. [7]Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Kapitalerträge oder Vergütungen bezogen worden sind. [8]Die Frist nach Satz 7 endet nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer. ~~**[9]Für die Erstattung der Kapitalertragsteuer gilt § 45 entsprechend.**~~ ~~**[10]**~~ ***[9]***Der ~~**Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen**~~ ***zum Steuer-***

abzug Verpflichtete kann sich vorbehaltlich des Absatzes 2 nicht auf die Rechte des Gläubigers aus dem Abkommen berufen.

(1a) [1]Der nach Absatz 1 in Verbindung mit § 50 g zu erstattende Betrag ist zu verzinsen. [2]Der Zinslauf beginnt zwölf Monate nach Ablauf des Monats, in dem der Antrag auf Erstattung und alle für die Entscheidung erforderlichen Nachweise vorliegen, frühestens am Tag der Entrichtung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen. [3]Er endet mit Ablauf des Tages, an dem der Freistellungsbescheid wirksam wird. [4]Wird der Freistellungsbescheid aufgehoben, geändert oder nach § 129 der Abgabenordnung berichtigt, ist eine bisherige Zinsfestsetzung zu ändern. [5]§ 233 a Abs. 5 der Abgabenordnung gilt sinngemäß. [6]Für die Höhe und Berechnung der Zinsen gilt § 238 der Abgabenordnung. [7]Auf die Festsetzung der Zinsen ist § 239 der Abgabenordnung sinngemäß anzuwenden. [8]Die Vorschriften dieses Absatzes sind nicht anzuwenden, wenn der Steuerabzug keine abgeltende Wirkung hat (~~**§ 50 Abs. 5**~~ ***§ 50 a Abs. 5***).

(2) [1]In den Fällen ~~**der §§ 43b, 50a Abs. 4, § 50g**~~ ***des § 50 a Abs. 1*** kann der ~~**Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen**~~ ***zum Steuerabzug Verpflichtete*** den Steuerabzug nach Maßgabe von § 43 b oder § 50 g oder des Abkommens unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern dem Gläubiger auf Grund eines von ihm nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellten Antrags bescheinigt, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen (Freistellung im Steuerabzugsverfahren); dies gilt auch bei Kapitalerträgen, die einer nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft, die am Nennkapital einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes zu mindestens einem Zehntel unmittelbar beteiligt ist und im Staat ihrer Ansässigkeit den Steuern vom Einkommen oder Gewinn unterliegt, ohne davon befreit zu sein, von der unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft zufließen. [2]Die Freistellung kann unter dem Vorbehalt des Widerrufs erteilt und von Auflagen oder Bedingungen abhängig gemacht werden. [3]Sie kann in den Fällen des ~~**§ 50 a Abs. 4**~~ ***§ 50 a Abs. 1 Nr. 4 bis 6*** von der Bedingung abhängig gemacht werden, dass die Erfüllung der Verpflichtungen nach ~~**§ 50 a Abs. 5**~~ ***§ 50 a Abs. 4*** nachgewiesen werden, soweit die Vergütungen an andere beschränkt Steuerpflichtige weitergeleitet werden. [4]Die Geltungsdauer der Bescheinigung nach Satz 1 beginnt frühestens an dem Tag, an dem der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern eingeht; sie beträgt mindestens ein Jahr und darf drei Jahre nicht überschreiten; der Gläubiger der Kapitalerträge oder der Vergütungen ist verpflichtet, den Wegfall der Voraussetzungen für die Freistellung unverzüglich dem Bundesamt für Finanzen mitzuteilen. [5]Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug ist, dass dem Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen die Bescheinigung nach Satz 1 vorliegt. [6]Über den Antrag ist innerhalb von drei Monaten zu entscheiden. [7]Die Frist beginnt mit der Vorlage aller für die Entscheidung erforderlichen Nachweise. [8]Bestehende Anmeldeverpflichtungen bleiben unberührt.

(3) Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet.

(4) [1]Der ~~**Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen im Sinne des § 50a**~~ ***Steuerschuldner*** hat nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck durch eine Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staates nachzuweisen, dass er dort ansässig ist oder die Voraussetzun-

gen des § 50 g Abs. 3 Nr. 5 Buchstabe c erfüllt sind. [2]Das Bundesministerium der Finanzen kann im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder erleichterte Verfahren oder vereinfachte Nachweise zulassen.

(5) [1]Abweichend von Absatz 2 kann das Bundeszentralamt für Steuern in den Fällen des ~~§ 50 a Abs. 4 Nr. 2 und 3~~ ***§ 50 a Abs. 1 Nr. 5 und 6*** den Schuldner der Vergütung auf Antrag allgemein ermächtigen, den Steuerabzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vorzunehmen (Kontrollmeldeverfahren). [2]Die Ermächtigung kann in Fällen geringer steuerlicher Bedeutung erteilt und mit Auflagen verbunden werden. [3]Einer Bestätigung nach Absatz 4 Satz 1 bedarf es im Kontrollmeldeverfahren nicht. [4]Inhalt der Auflage kann die Angabe des Namens, des Wohnortes oder des Ortes des Sitzes oder der Geschäftsleitung des Schuldners und des Gläubigers, der Art der Vergütung, des Bruttobetrags und des Zeitpunkts der Zahlungen sowie des einbehaltenen Steuerbetrags sein. [5]Mit dem Antrag auf Teilnahme am Kontrollmeldeverfahren gilt die Zustimmung des Gläubigers und des Schuldners zur Weiterleitung der Angaben des Schuldners an den Wohnsitz- oder Sitzstaat des Gläubigers als erteilt. [6]Die Ermächtigung ist als Beleg aufzubewahren. [7]Absatz 2 Satz 8 gilt entsprechend.

(6) Soweit Absatz 2 nicht anwendbar ist, gilt Absatz 5 auch für Kapitalerträge im Sinne des ~~§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1~~ ***§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2***, wenn sich im Zeitpunkt der Zahlung des Kapitalertrags der Anspruch auf Besteuerung nach einem niedrigeren Steuersatz ohne nähere Ermittlungen feststellen lässt.

(7) Werden Einkünfte im Sinne des ~~§ 49 Abs. 1 Nr. 4~~ ***§ 49 Abs. 1 Nr. 2*** aus einer Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Sinne der Vorschrift eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung über den öffentlichen Dienst gewährt, so ist diese Vorschrift bei Bestehen eines Dienstverhältnisses mit einer anderen Person in der Weise auszulegen, dass die Vergütungen für der erstgenannten Person geleistete Dienste gezahlt werden, wenn sie ganz oder im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln aufgebracht werden.

(8) [...]

§ 50 e Bußgeldvorschriften; Nichtverfolgung von Steuerstraftaten bei geringfügiger Beschäftigung in Privathaushalten

(1) [1]Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 45 d ~~Abs. 1 Satz 1~~, der nach § 45 e erlassenen Rechtsverordnung oder den unmittelbar geltenden Verträgen mit den in Artikel 17 der Richtlinie 2003/48/EG genannten Staaten und Gebieten eine Mitteilung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig abgibt. [2]Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünftausend Euro geahndet werden.

(2) [...]

§ 50 f Bußgeldvorschriften

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen ~~§ 22a Abs. 2 Satz 4~~ ***§ 23 a Abs. 2 Satz 4*** die Identifikationsnummer für andere als die dort genannten Zwecke verwendet.

(2) [...]

§ 50 g Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten der Europäischen Union – Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 (ABl. EU Nr. L 157 S. 49), geändert durch die Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. April 2004 (ABl. EU Nr. L 168 S. 35) –

(1) [...]

(2) Absatz 1 ist nicht anzuwenden auf die Zahlung von

1. Zinsen,
   a) die nach deutschem Recht als Gewinnausschüttung behandelt werden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) oder
   b) die auf Forderungen beruhen, die einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners begründen ***(§ 20 Abs. 1 Nr. 4)***;
2. [...]

(3) (5) [...]

§ 51 Ermächtigung

(1) [1]Die Bundesregierung wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates

1. [...]
2. Vorschriften durch Rechtsverordnung zu erlassen
   a) bis r) [...]
   s) nach denen bei Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen und bei Herstellung von abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens auf Antrag ein Abzug von der Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum der Anschaffung oder Herstellung bis zur Höhe von 7,5 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter vorgenommen werden kann, wenn eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die eine nachhaltige Verringerung der Umsätze oder der Beschäftigung zur Folge hatte oder erwarten lässt, insbesondere bei einem erheblichen Rückgang der Nachfrage nach Investitionsgütern oder Bauleistungen. [2]Bei der Bemessung des von der Einkommensteuer abzugsfähigen Betrags dürfen nur berücksichtigt werden
   aa) bis cc) [...]
   dabei scheiden geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 6 Abs. 2 und Wirtschaftsgüter, die in gebrauchtem Zustand erworben werden, aus. [3]Von der Begünstigung können außerdem Wirtschaftsgüter ausgeschlossen werden, für die Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen oder die Investitionszulage nach § 19 des Berlinförderungsgesetzes in Anspruch genommen werden. [4]In den Fällen des Satzes 2 Doppelbuchstabe bb und cc können bei Bemessung des von der Einkommensteuer abzugsfähigen Betrags bereits die im Begünstigungszeitraum, im Fall des Satzes 2 Doppelbuchstabe bb Satz 2 auch die bis zum Ablauf eines Jahres nach dem Ende des Begünstigungszeitraums aufgewendeten Anzahlungen und Teilherstellungskosten berücksichtigt werden; der Abzug von der Einkommensteuer kann insoweit schon für den Veranlagungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Anzahlungen oder Teilherstellungskosten aufgewendet worden sind. [5]Übersteigt der von der Einkommensteuer abzugsfähige Betrag die für den Veranlagungszeit-

raum der Anschaffung oder Herstellung geschuldete Einkommensteuer, so kann der übersteigende Betrag von der Einkommensteuer für den darauf folgenden Veranlagungszeitraum abgezogen werden. [6]Entsprechendes gilt, wenn in den Fällen des Satzes 2 Doppelbuchstabe bb und cc der Abzug von der Einkommensteuer bereits für Anzahlungen oder Teilherstellungskosten geltend gemacht wird. [7]Der Abzug von der Einkommensteuer darf jedoch die für den Veranlagungszeitraum der Anschaffung oder Herstellung und den folgenden Veranlagungszeitraum insgesamt zu entrichtende Einkommensteuer nicht übersteigen. [8]In den Fällen des Satzes 2 Doppelbuchstabe bb Satz 2 gilt dies mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Veranlagungszeitraums der Anschaffung oder Herstellung der Veranlagungszeitraum tritt, in dem zuletzt Anzahlungen oder Teilherstellungskosten aufgewendet worden sind. [9]Werden begünstigte Wirtschaftsgüter von Gesellschaften im Sinne des ~~**§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3**~~ ***§ 12 a Satz 1 Nr. 2 und 3*** angeschafft oder hergestellt, so ist der abzugsfähige Betrag nach dem Verhältnis der Gewinnanteile einschließlich der Vergütungen aufzuteilen. [10]Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter, die bei Bemessung des von der Einkommensteuer abzugsfähigen Betrags berücksichtigt worden sind, werden durch den Abzug von der Einkommensteuer nicht gemindert. [11]Rechtsverordnungen auf Grund dieser Ermächtigung bedürfen der Zustimmung des Bundestages. [12]Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn der Bundestag nicht binnen vier Wochen nach Eingang der Vorlage der Bundesregierung die Zustimmung verweigert hat;

t) bis v) [...]

w) über Sonderabschreibungen bei Handelsschiffen, die auf Grund eines vor dem 25. April 1996 abgeschlossenen Schiffbauvertrags hergestellt, in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen und vor dem 1. Januar 1999 von Steuerpflichtigen angeschafft oder hergestellt worden sind, die den Gewinn nach § 5 ermitteln. [2]Im Fall der Anschaffung eines Handelsschiffes ist weitere Voraussetzung, dass das Schiff vor dem 1. Januar 1996 in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller oder nach dem 31. Dezember 1995 auf Grund eines vor dem 25. April 1996 abgeschlossenen Kaufvertrags bis zum Ablauf des vierten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres erworben worden ist. [3]Bei Steuerpflichtigen, die in eine Gesellschaft im Sinne des ~~**§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3**~~ ***§ 12 a Satz 1 Nr. 2 und 3, die gewerbliche Einkünfte nach § 15 erzielt,*** nach Abschluss des Schiffbauvertrags (Unterzeichnung des Hauptvertrags) eingetreten sind, dürfen Sonderabschreibungen nur zugelassen werden, wenn sie der Gesellschaft vor dem 1. Januar 1999 beitreten. [4]Die Sonderabschreibungen können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren bis zu insgesamt 40 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. [5]Sie können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilherstellungskosten zugelassen werden. [6]Die Sonderabschreibungen sind nur unter der Bedingung zuzulassen, dass die Handelsschiffe innerhalb eines Zeitraums von acht Jahren nach ihrer Anschaffung oder Herstellung nicht veräußert werden; für Anteile an einem Handelsschiff gilt dies entsprechend. [7]Die Sätze 1 bis 6 gelten für Schiffe, die der Seefischerei dienen, entsprechend. [8]Für Luftfahrzeuge, die vom

Steuerpflichtigen hergestellt oder in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller erworben worden sind und die zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen im internationalen Luftverkehr oder zur Verwendung zu sonstigen gewerblichen Zwecken im Ausland bestimmt sind, gelten die Sätze 1 bis 4 und 6 mit der Maßgabe entsprechend, dass an die Stelle der Eintragung in ein inländisches Seeschiffsregister die Eintragung in die deutsche Luftfahrzeugrolle, an die Stelle des Höchstsatzes von 40 vom Hundert ein Höchstsatz von 30 vom Hundert und bei der Vorschrift des Satzes 6 an die Stelle des Zeitraums von acht Jahren ein Zeitraum von sechs Jahren treten;

x) und y) [...]

3. die in § 4 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, § 10 Abs. 5, ~~**§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a**~~ ***§ 20 Abs. 1 Nr. 3 Satz 5***, § 26 a Abs. 3, § 34 c Abs. 7, § 46 Abs. 5 und § 50 a Abs. 6 vorgesehenen Rechtsverordnungen zu erlassen.

(2) und (3) [...]

(4) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt,

1. im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Vordrucke für

a) bis d) [...]

e) die Anmeldung der Kapitalertragsteuer (§ 45 a Abs. 1) und den Freistellungsauftrag nach ~~**§ 44 a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1**~~ ***§ 44 a Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a***,

f) bis i) [...]

und die Muster der Lohnsteuerkarte (§ 39), der Bescheinigungen nach den §§ 39 c und 39 d, des Ausdrucks der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (§ 41 b Abs. 1), der so zu gestalten ist, dass er als vereinfachte Einkommensteuererklärung verwendet werden kann, das Muster der Lohnsteuerbescheinigung nach § 41 b Abs. 3 Satz 2, der Anträge auf Erteilung einer Bescheinigung nach den §§ 39 c und 39 d, der in § 45 a Abs. 2 und 3 und ~~**§ 50 a Abs. 5 Satz 7**~~ ***§ 50 a Abs. 4 Satz 7*** vorgesehenen Bescheinigungen und des Erstattungsantrags nach ~~**§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3**~~ ***§ 50 a Abs. 5 Satz 2 Nr. 4*** zu bestimmen;

1a und 2. [...]

§ 51 a Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern

(1) Auf die Festsetzung und Erhebung von Steuern, die nach der Einkommensteuer bemessen werden (Zuschlagsteuern), sind die Vorschriften dieses Gesetzes entsprechend anzuwenden.

(2) [1]Bemessungsgrundlage ist die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Abs. 6 unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 in allen Fällen des § 32 festzusetzen wäre. ~~**[2]Zur Ermittlung der Einkommensteuer im Sinne des Satzes 1 ist das zu versteuernde Einkommen um die nach § 3 Nr. 40 steuerfreien Beträge zu erhöhen und um die nach § 3c Abs. 2 nicht abziehbaren Beträge zu mindern.**~~ ***[32]***§ 35 ist bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer nach Satz 1 nicht anzuwenden.

(2a) bis (5) [...]

§ 53 Sondervorschrift zur Steuerfreistellung des Existenzminimums eines Kindes in den Veranlagungszeiträumen 1983 bis 1995

[1]In den Veranlagungszeiträumen 1983 bis 1995 sind in Fällen, in denen die Einkommensteuer noch nicht formell bestandskräftig oder hinsichtlich der Höhe der Kinderfreibeträge vorläufig festgesetzt ist, für jedes bei der Festsetzung berücksichtigte Kind folgende Beträge als Existenzminimum des Kindes steuerfrei zu belassen:

[...]

[2]Im Übrigen ist § 32 in der für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassung anzuwenden. [3]Für die Prüfung, ob die nach Satz 1 und 2 gebotene Steuerfreistellung bereits erfolgt ist, ist das dem Steuerpflichtigen im jeweiligen Veranlagungszeitraum zustehende Kindergeld mit dem auf das bisherige zu versteuernde ~~**Einkommen**~~ ***Gesamteinkommen (§ 2 Abs. 5)*** des Steuerpflichtigen in demselben Veranlagungszeitraum anzuwendenden Grenzsteuersatz in einen Freibetrag umzurechnen; dies gilt auch dann, soweit das Kindergeld dem Steuerpflichtigen im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zusteht. [4]Die Umrechnung des zustehenden Kindergeldes ist entsprechend dem Umfang der bisher abgezogenen Kinderfreibeträge vorzunehmen. [5]Bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen, ist eine Änderung der bisherigen Inanspruchnahme des Kinderfreibetrags unzulässig. [6]Erreicht die Summe aus dem bei der bisherigen Einkommensteuerfestsetzung abgezogenen Kinderfreibetrag und dem nach Satz 3 und 4 berechneten Freibetrag nicht den nach Satz 1 und 2 für den jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgeblichen Betrag, ist der Unterschiedsbetrag vom bisherigen zu versteuernden Einkommen abzuziehen und die Einkommensteuer neu festzusetzen. [7]Im Zweifel hat der Steuerpflichtige die Voraussetzungen durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen.

§ 99 Ermächtigung

(1) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, die Vordrucke für die Anträge nach den §§ 89 und 95 Abs. 3 Satz 3, für die Anmeldung nach § 90 Abs. 3 und für die in den §§ 92 und 94 Abs. 1 Satz 4 vorgesehenen Bescheinigungen und im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Vordrucke für die nach § 10 a Abs. 5 Satz 1 und ~~**§ 22 Nr. 5 Satz 7**~~ ***§ 23 Nr. 3 Satz 7*** vorgesehenen Bescheinigungen und den Inhalt und Aufbau der für die Durchführung des Zulageverfahrens zu übermittelnden Datensätze zu bestimmen.

(2) [1]Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Gesundheit und Soziale Sicherung und dem Bundesministerium des Innern durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften zur Durchführung dieses Gesetzes über das Verfahren für die Ermittlung, Festsetzung, Auszahlung, Rückzahlung und Rückforderung der Zulage sowie die Rückzahlung und Rückforderung der nach § 10 a Abs. 4 festgestellten Beträge zu erlassen. [2]Hierzu gehören insbesondere

1. und 2. [...]

3. Vorschriften über Mitteilungspflichten, die für die Erteilung der Bescheinigungen nach ~~**§ 22 Nr. 5 Satz 7**~~ ***§ 23 Nr. 3 Satz 7*** und § 92 erforderlich sind.

II. Körperschaftsteuergesetz (KStG-E)

§ 8 Ermittlung des Einkommens

(1) und (2) [...]

(3) [1]Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. ~~[2]Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht.~~ ***[2]Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Vergütungen für die Überlassung von Kapitalvermögen an eine Körperschaft, soweit sie nicht in einem Bruchteil des überlassenen Kapitals bemessen sind, mindern deren Einkommen nicht.***

(4) [1]Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10 d des Einkommensteuergesetzes ist bei einer Körperschaft, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. [2]Wirtschaftliche Identität liegt insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt. [3]Die Zuführung neuen Betriebsvermögens ist unschädlich, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient, der den verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des ~~§ 10 d Abs. 4 Satz 2~~ ***§ 10 d Abs. 2 Satz 2*** des Einkommensteuergesetzes verursacht hat, und die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt. [4]Entsprechendes gilt für den Ausgleich des Verlustes vom Beginn des Wirtschaftsjahrs bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung.

(5) und (6) [...]

§ 8 a Gesellschafter-Fremdfinanzierung

(1) [1]Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig von einem Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn die Vergütungen insgesamt mehr als 250 000 Euro betragen und wenn eine

~~**1. nicht in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist oder**~~

~~**2.**~~ in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist und soweit das Fremdkapital zu einem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahrs das Eineinhalbfache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners übersteigt, es sei denn, die Kapitalgesellschaft hätte dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten können. [2]Dies gilt nicht für Mittelaufnahmen durch Kreditinstitute zur Finanzierung von Geschäften im Sinne des § 1 des Kreditwesengesetzes, es sei denn, es handelt sich um Mittelaufnahmen zur Finanzierung von Geschäften mit dem Kreditinstitut nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes, die nicht selbst Kreditinstitut sind.

[2]Satz 1 ist auch bei Vergütungen für Fremdkapital anzuwenden, das die Kapitalgesellschaft von einer dem Anteilseigner nahe stehenden Person im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes oder von einem Dritten erhalten hat, der auf den Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann.

(2) und (6) [...]

§ 8 b Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen

(1) ~~1~~ [1]Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, ***4 Buchstabe a,*** 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. ~~[2]Bezüge im Sinne des Satzes 1 sind auch Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes sowie Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes.~~

~~(2) [1]Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 außer Ansatz. [2]Veräußerungsgewinn im Sinne des Satzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert übersteigt, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt (Buchwert). [3]Satz 1 gilt entsprechend für Gewinne aus der Auflösung oder der Herabsetzung des Nennkapitals oder aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Werts sowie Gewinne im Sinne des § 21 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes. [4]Die Sätze 1 und 3 gelten nicht, soweit der Anteil in früheren Jahren steuerwirksam auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und die Gewinnminderung nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden ist. [5]Veräußerung im vorstehenden Sinne ist auch die verdeckte Einlage.~~

(2) [1]Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Gewinne

1. ***a) aus der Veräußerung oder verdeckten Einlage eines Anteils;***
   b) aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Werts für einen Anteil;
   c) aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Wertes für einen Anteil;
   d) aufgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung durch Übertragung eines Anteils

   an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18,
2. ***aus der Auflösung oder der Herabsetzung des Nennkapitals einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Organgesellschaft im Sinne der Nr. 1,***
3. ***im Sinne des § 21 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes,***
4. ***soweit sie auf die Veräußerung von Anteilen im Sinne der Nr. 1 im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe nach § 12 d des Einkommensteuergesetzes entfallen,***

außer Ansatz. [2]Veräußerungsgewinn im Sinne des Satzes 1 Nr. 1 Buchstabe a ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert übersteigt, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt (Buchwert). [3]Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a und b gilt nicht, soweit der Anteil in früheren Jahren steuerwirksam auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und die Gewinnminderung nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden ist.

~~(3) [1]Von dem jeweiligen Gewinn im Sinne des Absatzes 2 Satz 1, 3 und 5 gelten 5 vom Hundert als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. [2]§ 3 c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden. [3]Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Absatz 2 genannten Anteil entstehen, sind bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen.~~

(3) [1]In den Fällen der Absätze 1 und 2 findet § 3 c des Einkommensteuergesetzes keine Anwendung. [2]Gewinnminderungen durch den Wertansatz von Anteilen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 1 sind bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. [2]Absatz 1 findet auf Vergütungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes, die von einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft geleistet werden, Absatz 2 auf die entsprechenden Gewinne aus Veräußerungsgeschäften nach § 22 des Einkommensteuergesetzes, die eine Kapitalforderung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes zum Gegenstand haben, nur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachweist, dass die Vergütung beim Kapitalschuldner der Besteuerung unterlag.

~~(4) [1]Absatz 2 ist nur anzuwenden, soweit die Anteile nicht~~

~~1. einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes sind oder~~
~~2. durch eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unmittelbar, mittelbar oder mittelbar über eine Mitunternehmerschaft von einem Einbringenden, der nicht zu den von Absatz 2 begünstigten Steuerpflichtigen gehört, zu einem Wert unter dem Teilwert erworben worden sind.~~

~~[2]Satz 1 gilt nicht,~~

~~1. wenn der in Absatz 2 bezeichnete Vorgang später als sieben Jahre nach der Einbringung stattfindet oder~~
~~2. soweit die Anteile nicht unmittelbar oder mittelbar auf einer Einbringung im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 1 oder § 23 Abs. 1 bis 3 des Umwandlungssteuergesetzes und auf einer Einbringung durch einen nicht von Absatz 2begünstigten Steuerpflichtigen innerhalb der in Nummer 1 bezeichneten Frist beruhen.~~

~~[3]In den Fällen des Satzes 1 und 2 ist Absatz 3 Satz 3 auf Gewinnminderungen anzuwenden, die im Zusammenhang mit den Anteilen entstehen.~~

(4)[1]Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 findet keine Anwendung, soweit die Anteile einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes sind, es sei denn

1. *die Veräußerung oder die verdeckte Einlage erfolgt später als sieben Jahre nach dem Zeitpunkt der Einbringung im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 1 oder des § 23 Abs. 1 bis 3 des Umwandlungssteuergesetzes, auf die der Erwerb der in Satz 1 bezeichneten Anteile zurückzuführen ist oder*
2. *die Anteile sind auf Grund eines Einbringungsvorgangs nach § 20 Abs. 1 Satz 2 oder nach § 23 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes erworben worden. [2]Dies gilt jedoch nicht, wenn die eingebrachten Anteile ihrerseits unmittelbar oder mittelbar auf eine Einbringung im Sinne der Nummer 1 innerhalb der dort bezeichneten Frist zurückzuführen sind.*

(5) [1]Von den Bezügen im Sinne des Absatzes 1, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, gelten 5 vom Hundert als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. [2]§ 3 c ~~Abs. 1~~ des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden.

(6) [1]Die Absätze 1 bis 5 gelten auch für die dort genannten Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft zugerechnet werden**, sowie für Gewinne und Verluste, soweit sie bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils auf Anteile im Sinne des Absatzes 2 entfallen**. [2]Die Absätze 1 bis 5 gelten für Bezüge und Gewinne, die einem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts über andere juristische Personen des öffentlichen Rechts zufließen, über die sie mittelbar an der leistenden Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse beteiligt ist und bei denen die Leistungen nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erfasst werden, und damit in Zusammenhang stehende Gewinnminderungen entsprechend.

(7) bis (9) [...]

§ 8 c Gesonderte Feststellung der Gewinnanteile bei Betrieben gewerblicher Art

Bei

1. ***nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie***
2. ***wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Sinne des § 64 der Abgabenordnung der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen,***

die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln oder Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 des Umsatzsteuergesetzes, von mehr als 260 000 Euro im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 25 000 Euro im Wirtschaftsjahr haben, ist ein Verzinsungs- und Erwerbsanteil am Einkommen im Sinne des § 8 nach Maßgabe des § 12 c des Einkommensteuergesetzes, im Falle eines Gewinns im Sinne des § 21 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes nach Maßgabe des § 22 b des Einkommensteuergesetzes gesondert festzustellen.

§ 9 Abziehbare Aufwendungen

(1) Abziehbare Aufwendungen sind auch:

1. bei Kommanditgesellschaften auf Aktien der Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird;
2. vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke bis zur Höhe von insgesamt 5 vom Hundert des Einkommens oder 2 vom Tausend der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter. [2]Für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke erhöht sich der Vomhundertsatz von 5 um weitere 5 vom Hundert. [3]Zuwendungen an Stiftungen des öffentlichen Rechts und an nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 steuerbefreite Stiftungen des privaten Rechts zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung mit Ausnahme der Zwecke, die nach § 52 Abs. 2 Nr. 4 der Abgabenordnung gemeinnützig sind, sind darüber hinaus bis zur Höhe von 20 450 Euro, abziehbar. [4]Überschreitet eine Einzelzuwendung von mindestens 25 565 Euro zur Förderung wissenschaftlicher, mild-

tätiger oder als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke diese Höchstsätze, ist sie im Rahmen der Höchstsätze im Jahr der Zuwendung und in den folgenden sechs Veranlagungszeiträumen abzuziehen. [5]~~**§ 10 d Abs. 4**~~ ***§ 10 d Abs. 2*** des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

(2) und (3) [...]

§ 13 Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung

(1) und (2) [...]

(3) [1]In der Schlussbilanz im Sinne des Absatzes 1 und in der Anfangsbilanz im Sinne des Absatzes 2 sind die Wirtschaftsgüter vorbehaltlich des Absatzes 4 mit den Teilwerten anzusetzen. [2]Wohnungsunternehmen und Organe der staatlichen Wohnungspolitik (Wohnungsunternehmen) im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 10 und 11 Körperschaftsteuergesetz 1984 in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Februar 1984 (BGBl. I S. 217) dürfen den Verlust aus der Vermietung und Verpachtung der Gebäude oder Gebäudeteile, die in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert (Ausgangswert) angesetzt worden sind (Abschreibungsverlust), mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb oder mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten nur ausgleichen oder nach § 10 d des Einkommensteuergesetzes nur abziehen, soweit er den Unterschiedsbetrag zwischen den Absetzungen für Abnutzung nach dem Ausgangswert und nach den bis zum Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude oder Gebäudeteile übersteigt. [3]Nicht zum Abschreibungsverlust rechnen Absetzungen für Abnutzung, soweit sie sich nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten bemessen, die nach dem Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht entstanden sind. [4]Der Abschreibungsverlust, der nicht nach Satz 2 ausgeglichen oder abgezogen werden darf, vermindert sich um das Doppelte der im Wirtschaftsjahr anfallenden aktivierungspflichtigen Aufwendungen (begünstigtes Investitionsvolumen) für die zum Anlagevermögen des Wohnungsunternehmens gehörenden abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgüter. [5]Übersteigt das begünstigte Investitionsvolumen im Wirtschaftsjahr den Abschreibungsverlust, der nicht nach Satz 2 ausgeglichen oder abgezogen werden darf, erhöht es bis zu einem Betrag in Höhe des nicht nach Satz 2 ausgeglichenen oder abgezogenen Abschreibungsverlustes des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs das begünstigte Investitionsvolumen dieses Wirtschaftsjahrs; ein darüber hinausgehendes begünstigtes Investitionsvolumen erhöht das begünstigte Investitionsvolumen der folgenden Wirtschaftsjahre (Vortragsvolumen). [6]Ein nach Satz 4 verbleibender Abschreibungsverlust, der nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, mindert den Gewinn aus der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden und Gebäudeteilen (Mietgewinn) im laufenden Wirtschaftsjahr oder in späteren Wirtschaftsjahren. [7]Die Minderung in einem späteren Wirtschaftsjahr ist nur zulässig, soweit der Abschreibungsverlust in einem vorangegangenen Wirtschaftsjahr nicht berücksichtigt werden konnte (verbleibender Abschreibungsverlust). [8]Der am Schluss des Wirtschaftsjahrs verbleibende Abschreibungsverlust und das Vortragsvolumen sind gesondert festzustellen; ~~**§ 10 d Abs. 4**~~ ***§ 10 d Abs. 2*** des Einkommensteuergesetzes gilt sinngemäß. [9]Die Sätze 2 bis 8 gelten entsprechend für

1. bis 4. [...]

[10]Soweit Gebäude oder Gebäudeteile des Wohnungsunternehmens oder eines Rechtsträgers nach Satz 9, die in der Anfangsbilanz des Wohnungsunternehmens mit dem Ausgangswert angesetzt worden sind, entgeltlich und in den Fällen des Satzes 9 Nr. 4 mit einem anderen als dem Buchwert an andere Wohnungsunternehmen oder Rechtsträger nach Satz 9 übertragen werden, gilt als Ver-

äußerungsgewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten und dem Wert, der sich für das Gebäude oder den Gebäudeteil im Zeitpunkt der Veräußerung aus dem Ansatz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 des Einkommensteuergesetzes, ergibt. [11]Die Sätze 2 bis 10 gelten nicht für Wohnungsunternehmen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 steuerbefreit sind.

(4) und (5) [...]

~~**(6) [1]Gehören Anteile an einer Kapitalgesellschaft nicht zu dem Betriebsvermögen der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die von der Körperschaftsteuer befreit wird, so ist § 17 des Einkommensteuergesetzes auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn die übrigen Voraussetzungen dieser Vorschrift in dem Zeitpunkt erfüllt sind, in dem die Steuerpflicht endet. [2]Als Veräußerungspreis gilt der gemeine Wert der Anteile. [3]Im Falle des Beginns der Steuerpflicht gilt der gemeine Wert der Anteile als Anschaffungskosten der Anteile. [4]Die Sätze 1 und 2 gelten nicht in den Fällen des Absatzes 4 Satz 1.**~~

§ 14 Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft

(1) [1]Verpflichtet sich eine Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. [...]
2. [1]Der Organträger muss eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person oder eine nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 mit Geschäftsleitung im Inland sein. [2]Organträger kann auch eine Personengesellschaft im Sinne des ~~**§ 15 Abs. 1 Nr. 2**~~ ***§ 12 a Satz 1 Nr. 2*** des Einkommensteuergesetzes mit Geschäftsleitung im Inland sein, wenn sie eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 ~~**Nr. 1**~~ des Einkommensteuergesetzes ausübt. [3]Die Voraussetzung der Nummer 1 muss im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein.

3 bis 5. [...]

[2]Das Einkommen der Organgesellschaft ist dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr zuzurechnen, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird.

(2) bis (3) [...]

§ 15 Ermittlung des Einkommens bei Organschaft

[1]Bei der Ermittlung ***und Bestimmung*** des Einkommens bei Organschaft gilt abweichend von den allgemeinen Vorschriften Folgendes:

1. Ein Verlustabzug im Sinne des § 10 d des Einkommensteuergesetzes ist bei der Organgesellschaft nicht zulässig.
2. [1]§ 8 b Abs. 1 bis 6 dieses Gesetzes und ~~**§ 4 Abs. 7**~~ ***§ 4 Abs. 6*** des Umwandlungssteuergesetzes sind bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. [2]Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen im Sinne des § 8 b Abs. 1 bis 3

dieses Gesetzes oder ~~**mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben im Sinne des § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes oder**~~ Gewinne im Sinne des ~~**§ 4 Abs. 7**~~ ***§ 4 Abs. 6*** des Umwandlungssteuergesetzes enthalten, sind § 8 b dieses Gesetzes, ~~**§ 4 Abs. 7**~~ ***§ 4 Abs. 6*** des Umwandlungssteuergesetzes sowie ~~**§ 3 Nr. 40 und § 3 c Abs. 2**~~ ***§ 12 e und § 22 a*** des Einkommensteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden.

3. ***In den Fällen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 sind für die Ermittlung der auf der Ebene des Organträgers zurechenbaren Verzinsungs- und Erwerbsanteile im Sinne des § 12 c Abs. 2 und Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes bei der Bestimmung sowohl des Kapitals im Sinne des § 12 c Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes als auch der nach § 12 c Abs. 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes hinzuzurechnenden und abzuziehenden Beträge die Verhältnisse der Organgesellschaft einzubeziehen. [2]Nummer 2 bleibt unberührt.***

[2]Nummer 2 gilt entsprechend für Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung auszunehmen sind.

§ 16 Ausgleichszahlungen

[1]Die Organgesellschaft hat ihr Einkommen in Höhe von ~~**4/3**~~ ***100/76,3*** der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern. [2]Ist die Verpflichtung zum Ausgleich vom Organträger erfüllt worden, so hat die Organgesellschaft ~~**4/3**~~ ***100/76,3*** der geleisteten Ausgleichszahlungen anstelle des Organträgers zu versteuern.

§ 23 Steuersatz

(1) Die Körperschaftsteuer beträgt ~~**25**~~ ***23,7*** vom Hundert des zu versteuernden Einkommens.

(2) [...]

§ 24 Freibetrag für bestimmte Körperschaften

[1]Vom Einkommen der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ist ein Freibetrag von 3 835 Euro, höchstens jedoch in Höhe des Einkommens, abzuziehen. [2]Satz 1 gilt nicht

1. ~~**für Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes gehören,**~~
2. ~~**2.**~~ für Vereine im Sinne des § 25.

§ 26 a Gewerbesteuerausgleich

(1) [1]Die Körperschaftsteuer ermäßigt sich um einen Gewerbesteuerausgleichsbetrag. [2]Dieser beläuft sich auf die Gewerbesteuerschuld der Gesellschaft, höchstens jedoch auf das 4,32-fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraums nach § 14 des Gewerbesteuergesetzes für das Unternehmen festgesetzten Steuermessbetrags (Gewerbesteuer-Messbetrag).

(2) Für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach Absatz 1 ist die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags Grundlagenbescheid.

(3) [1]Ein Gewerbesteuerausgleichsbetrag nach Abs. 1 ist, soweit er in einem Veranlagungszeitraum die Körperschaftsteuer nicht ermäßigt, in der entsprechenden Höhe gesondert festzustellen. [2]Der festgestellte Betrag begründet oder erhöht einen Gewerbesteuerausgleichsbetrag in den folgenden Veranlagungszeiträumen. [3]Zuständig für die Feststellung ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt.

§ 32 Sondervorschriften für den Steuerabzug vom Kapitalertrag

(1) [...]

(2) Die Körperschaftsteuer ist nicht abgegolten,

1. und 2. [...]

3. soweit die Körperschaftsteuer gemäß § 45 b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes als abgegolten gilt.

III. Umwandlungssteuergesetz (UmwStG-E)

§ 3 Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft

~~**[1]Wird das Vermögen der übertragenden Körperschaft Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder der übernehmenden natürlichen Person, können die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem Buchwert oder einem höheren Wert angesetzt werden. [2]Der Ansatz mit dem Buchwert ist auch zulässig, wenn in der Handelsbilanz das eingebrachte Betriebsvermögen nach handelsrechtlichen Vorschriften mit einem höheren Wert angesetzt werden muss. [3]Buchwert ist der Wert, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. [4]Die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter dürfen nicht überschritten werden.**~~

[1]Wird das Vermögen der übertragenden Körperschaft

1. Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder der übernehmenden natürlichen Person oder

2. bei der übernehmenden Personengesellschaft oder der übernehmenden natürlichen Person zur Erzielung von Einkünften nach

a) § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes oder

b) § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b des Einkommensteuergesetzes, sofern die Einkünfte durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes) ermittelt werden,

verwendet,

so sind die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz insgesamt mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, soweit sichergestellt ist, dass die in dem übergegangenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven später bei der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person der Einkommensteuer unterliegen. [2]Der Ansatz nach Satz 1 ist auch zulässig, wenn in der Handelsbilanz das eingebrachte Betriebsvermögen nach handelsrechtlichen Vorschriften mit einem höheren oder niedrigeren Wert angesetzt werden muss. [4]Die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter dürfen nicht überschritten werden.

§ 4 Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft

(1) [1]Die Personengesellschaft hat ***in ihrer Gesamthandsbilanz und in den Ergänzungsbilanzen ihrer Gesellschafter*** die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert zu übernehmen. ***[2]§ 3 Satz 2 gilt entsprechend.***

(2) [1]Die übernehmende Personengesellschaft tritt in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein, insbesondere bezüglich der Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, der Absetzungen für Abnutzung und der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen. ~~[2]Ein verbleibender Verlustvortrag im Sinne der §§ 2 a, 10 d, 15 Abs. 4 oder § 15 a des Einkommensteuergesetzes geht nicht über.~~ ***[2]Ein einem Mitunternehmer der übernehmenden Personengesellschaft zuzurechnender Anteil an den vorgetragenen Verlusten der übertragenden Kapitalgesellschaft im Sinne der §§ 2 a, 10 d, 12 a Abs. 4 oder § 12 b des Einkommensteuergesetzes darf nur mit einem zurechenbarem Verzinsungsanteil im Sinne des § 12 c Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes am Gewinn derselben Gesellschaft ausgeglichen werden.*** [3]Ist die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam, so ist der Zeitraum seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft der übernehmenden Personengesellschaft anzurechnen.

(3) bis (5) [...]

(6) ~~Ein Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz.~~ ***[1]Ein Übernahmegewinn bleibt außer Ansatz, soweit er auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmerin der Personengesellschaft entfällt. [2]In den übrigen Fällen findet § 22 a des Einkommensteuergesetzes Anwendung. [3]Ein für Einkünfte aus der Beteiligung an der übertragenden Körperschaft zu gewährender Verzinsungsfreibetrag im Sinne des § 22 a des Einkommensteuergesetzes erhöht, soweit er den steuerpflichtigen Teil eines Übernahmegewinns nach Satz 2 nicht mindert, in Höhe von 4/3 den zurechenbaren Verzinsungsanteil im Sinne des § 12 c Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes der übernehmenden Personengesellschaft.***

(7) ~~***[1]Der Übernahmegewinn bleibt außer Ansatz, soweit er auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmerin der Personengesellschaft entfällt. [2]In den übrigen Fällen ist er zur Hälfte anzusetzen.***~~

Ein Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz.

§ 5 Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft in Sonderfällen

(1) [...]

(2) [1]Anteile an der übertragenden Körperschaft ~~im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes~~, die an dem steuerlichen Übertragungsstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft gehören, gelten für die Ermittlung des Gewinns als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft mit den Anschaffungskosten eingelegt. ~~[2]Anteile, bei deren Veräußerung ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes nicht zu berücksichtigen wäre, gelten nicht als Anteile im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes.~~

(3) [1]Gehören an dem steuerlichen Übertragungsstichtag Anteile an der übertragenden Körperschaft zum inländischen Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft, so ist der Gewinn so zu ermitteln, als seien die Anteile an diesem Stichtag zum Buch-

wert in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft überführt worden. ~~[2]Unterschreiten die Anschaffungskosten den Buchwert, so sind die Anschaffungskosten anzusetzen, wenn die Anteile innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag in ein inländisches Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft eingelegt worden sind. [3]Anteile an der übertragenden Körperschaft, die innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag in das Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft eingelegt worden sind, sind ebenfalls mit den Anschaffungskosten anzusetzen, wenn die Anschaffungskosten den Buchwert unterschreiten.~~

(4) [...]

§ 7 Ermittlung der Einkünfte bei Anteilseignern, die nicht im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes beteiligt sind

[weggefallen]

§ 8 Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen

(1) ~~[1]Wird das übergehende Vermögen nicht Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft, so sind die infolge des Vermögensübergangs entstehenden Einkünfte bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft zu ermitteln.~~ ***[1]Soweit bei der übernehmenden Personengesellschaft die Voraussetzungen des § 3 Satz 1 nicht vorliegen, sind die infolge des Vermögensübergangs entstehenden Einkünfte bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft zu ermitteln.*** [2]§ 4 Abs. 2 und 3~~,~~ ***und*** § 5 Abs. 1 ~~und § 7~~ gelten entsprechend.

(2) In den Fällen des Absatzes 1 ~~sind § 17 Abs. 3, § 22 Nr. 2 und § 34 Abs. 1 und 3~~ ***ist § 34 Abs. 1*** des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden.

§ 9 Entsprechende Anwendung von Vorschriften beim Vermögensübergang auf eine natürliche Person

~~(1) Wird das Vermögen der übertragenden Körperschaft Betriebsvermögen einer natürlichen Person, so sind die §§ 4 bis 7 entsprechend anzuwenden.~~

~~(2) Wird das Vermögen der übertragenden Körperschaft Privatvermögen einer natürlichen Person, so sind § 4 Abs. 2 Satz 1 und 2 und Abs. 3 sowie § 5 Abs. 1, § 7 und § 8 Abs. 2 sinngemäß anzuwenden.~~

Geht das Vermögen der übertragenden Körperschaft auf eine natürliche Person über, so finden

1. in den Fällen des § 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 die §§ 4 bis 6,

2. in den übrigen Fällen § 4 Abs. 2 Satz 1 und 2 und Abs. 3 sowie § 5 Abs. 1 und § 8 Abs. 2 entsprechende Anwendung.

§ 11 Auswirkungen auf den Gewinn der übertragenden Körperschaft

(1) [1]In der steuerlichen Schlussbilanz für das letzte Wirtschaftsjahr der übertragenden Körperschaft ~~können~~ ***sind*** die übergegangenen Wirtschaftsgüter insgesamt mit dem Wert angesetzt werden, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, soweit

1. sichergestellt ist, dass die in dem übergegangenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven später bei der übernehmenden Körperschaft der Körperschaftsteuer unterliegen und
2. eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

[2]Der Ansatz eines höheren Werts ist zulässig. [3]Die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter dürfen nicht überschritten werden.

(2) [...]

§ 12 Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Körperschaft

(1) [...]

(2) [1]Bei der Ermittlung des ~~Gewinns~~ ***Einkommens*** der übernehmenden Körperschaft bleibt ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile (§ 4 Abs. 4 Satz 2) und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, außer Ansatz. [2]Übersteigen die ~~tatsächlichen~~ Anschaffungskosten den Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft, so ist der Unterschiedsbetrag dem Gewinn der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen; die Zuwendungen an Unterstützungskassen rechnen zu den ~~tatsächlichen~~ Anschaffungskosten. [3]Die Hinzurechnung unterbleibt, soweit eine Gewinnminderung, die sich durch den Ansatz der Anteile mit dem niedrigeren Teilwert ergeben hat, nach § 50 c des Einkommensteuergesetzes oder nach § 8 b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes nicht anerkannt worden ist.

(3) und (4) [...]

(5) [1]Im Falle des Vermögensübergangs in den nicht steuerpflichtigen oder steuerbefreiten Bereich der übernehmenden Körperschaft gilt das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes, der sich nach Anwendung des § 29 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes ergibt, als Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes. [2]§ 10 gilt entsprechend. [3]Absatz 3 gilt in diesem Fall nicht für einen verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des ~~§ 10 d Abs. 4 Satz 2~~ ***§ 10 d Abs. 2 Satz 2*** des Einkommensteuergesetzes.

§ 13 Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft

(1) [...]

(2) [1]Gehören Anteile an der übertragenden Körperschaft nicht zu einem Betriebsvermögen ~~und sind die Voraussetzungen des § 17 oder des § 23 des Einkommensteuergesetzes erfüllt~~, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungskosten. ~~[2]Die im Zuge des Vermögensübergangs gewährten Anteile gelten als Anteile im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes. [3]Werden aus Anteilen, die die Voraussetzungen des § 17 des Einkommensteuergesetzes nicht erfüllen, Anteile im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes, gilt für diese Anteile der gemeine Wert am steuerlichen Übertragungsstichtag als Anschaffungskosten.~~ ***[2]Ein nicht verrechneter Verzinsungsfreibetrag im Sinne von § 22 a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes ist auf die neu erworbenen Anteile zu übertragen.***

~~(3) [1]Für einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 21 gilt Absatz 1 entsprechend. [2]Die erworbenen Anteile treten an die Stelle der hingegebenen Anteile.~~

(3) [weggefallen]

(4) [...]

(5) Abfindungen, die im Rahmen der Verschmelzung einem ausscheidenden Gesellschafter gewährt werden, sowie Gegenleistungen im Sinne von § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gelten als Veräußerungspreis im Sinne von § 22 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes.

§ 15 Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf andere Körperschaften

(1) [1]Geht Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung oder durch Teilübertragung auf andere Körperschaften über, gelten die §§ 11 bis 13 vorbehaltlich des § 16 entsprechend, wenn auf die Übernehmerinnen ein Teilbetrieb übertragen wird. [2]Im Falle der Abspaltung oder Teilübertragung muss das der übertragenden Körperschaft verbleibende Vermögen ebenfalls zu einem Teilbetrieb gehören. [3]Als Teilbetrieb gilt auch ein Mitunternehmeranteil oder die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst. ***[4]§ 20 Abs. 1 Satz 3 gilt entsprechend.***

(2) und (3) [...]

(4) ~~**[1]Ein verbleibender Verlustvortrag im Sinne des § 10 d Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes ist vorbehaltlich des § 16 im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen aufzuteilen, wie es in der Regel in den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan (§ 126 Abs. 1 Nr. 3, § 136 des Umwandlungsgesetzes) zum Ausdruck kommt.**~~

1. Die Beteiligungswerte im Sinne des § 13 Abs. 1 und 2,
2. ein verbleibender Verlustvortrag im Sinne des § 10 d Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes sowie
3. ein vorzutragender Gewerbesteuerausgleichsbetrag im Sinne des § 26 a Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes

sind im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen aufzuteilen, wie es in der Regel in den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan (§ 126 Abs. 1 Nr. 3, § 136 des Umwandlungsgesetzes) zum Ausdruck kommt. [2]Entspricht das Umtauschverhältnis der Anteile nicht dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen, ist das Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen maßgebend. [3]Satz 2 ist ebenfalls anzuwenden, wenn im Rahmen der Spaltung keine Anteile, sondern Mitgliedschaften an der übernehmenden Körperschaft erworben werden.

§ 16 Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft

[1]Soweit Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft übergeht, gelten die §§ 3 bis ~~**8**~~ ***6, 8***, 10 und 15 entsprechend. [2]§ 10 ist für den in § 40 Abs. 2 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichneten Teil der Beträge im Sinne der §§ 37 und 38 des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden. ~~**[3]Ein verbleibender Verlustvortrag der übertragenden Kapitalgesellschaft mindert sich in dem Verhältnis, in dem das Vermögen auf eine Personengesellschaft übergeht.**~~

§ 18 Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person sowie bei Formwechsel in eine Personengesellschaft

(1) bis (3) [...]

(4) [1]Wird der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer. [2]Satz 1 gilt entsprechend, soweit ein Teilbetrieb oder ein Anteil an der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert wird. ~~[3]Der auf Veräußerungs- oder Aufgabegewinne im Sinne der Sätze 1 und 2 beruhende Teil des Gewerbesteuer-Messbetrags ist bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 des Einkommensteuergesetzes nicht zu berücksichtigen.~~

§ 19 Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine andere Körperschaft

(1) [...]

(2) Für die vortragsfähigen Fehlbeträge der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 10 a des Gewerbesteuergesetzes gelten § 12 Abs. 3 Satz 2 sowie Abs. 5 Satz 3 ~~, und~~ *und* § 15 Abs. 4 ~~und § 16 Satz 3~~ *und § 16 Satz 3* entsprechend.

§ 20 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der Gesellschaftsanteile

(1) [1]Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der neuen Gesellschaftsanteile die nachfolgenden Absätze. [2]Satz 1 ist auch auf die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft anzuwenden, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft auf Grund ihrer Beteiligung einschließlich der übernommenen Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft hat, deren Anteile eingebracht werden. ***[3]Die Anwendung des Satzes 1 wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers nicht mit eingebracht werden.***

(2) [1]Die Kapitalgesellschaft ~~darf~~ *hat* das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert ~~oder mit einem höheren Wert ansetzen~~ *anzusetzen*. [2]Der Ansatz mit dem Buchwert ist auch zulässig, wenn in der Handelsbilanz das eingebrachte Betriebsvermögen nach handelsrechtlichen Vorschriften mit einem höheren Wert angesetzt werden muss. [3]Der Buchwert ist der Wert, mit dem der Einbringende das eingebrachte Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Sacheinlage nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen hat. ***[4]Abweichend von Satz 1 sind die übergegangenen Wirtschaftsgüter, soweit***

1. ***nicht sichergestellt ist, dass die in dem übergegangenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven später bei der übernehmenden Körperschaft der Körperschaftsteuer oder beim Einbringenden im Falle der Veräußerung der ihm gewährten Anteile oder Mitgliedsrechte der Einkommensteuer unterliegen, mit dem Teilwert;***
2. ***von der übernehmenden Körperschaft im Rahmen der Einbringung eine Gegenleistung erbracht wird, die nicht in Anteilen oder Mitgliedsrechten an der übernehmenden Körperschaft besteht, mit deren gemeinem Wert;***
3. ***die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens abzüglich des Eigenkapitals die Aktivposten übersteigen, mit einem höheren Wert als dem Buchwert***

anzusetzen. ~~[4]Übersteigen die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten, so hat die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens so an-~~

~~zusetzen, dass sich die Aktivposten und die Passivposten ausgleichen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen.~~ ~~[5]Erhält der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter, deren gemeiner Wert den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, so hat die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit dem gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter anzusetzen.~~ ~~[65]~~Bei dem Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens dürfen die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht überschritten werden.

~~(3) Die Kapitalgesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert anzusetzen, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der dem Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen ist.~~

(3) (weggefallen)

(4) [1]Der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. ~~[2]Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach Satz 1 ergebenden Wert abzuziehen.~~ ***[2]In den Fällen des***

1. ***Abs. 1 Satz 1 ist ein zurechenbarer nicht angesetzter Verzinsungsanteil im Sinne des § 12 c Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in Höhe von 75 vom Hundert als nicht verrechneter Verzinsungsfreibetrag im Sinne des § 22 a Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes bei der Ermittlung der Einkünfte aus den erworbenen Anteilen zu berücksichtigen;***
2. ***Abs. 1 Satz 2 ist ein nicht verrechneter Verzinsungsfreibetrag im Sinne des § 22 a Abs. 2 auf die erworbenen Anteile zu übertragen;***
3. ***Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 ist der gemeine Wert der Gegenleistung insoweit bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach Satz 1 ergebenden Wert abzuziehen.***

(5) ~~[1]Auf einen bei der Sacheinlage entstehenden Veräußerungsgewinn sind § 16 Abs. 4 und § 17 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes nur anzuwenden, wenn der Einbringende eine natürliche Person ist und die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen oder die eingebrachte Beteiligung im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes mit dem Teilwert ansetzt.~~ ~~[2]In diesen Fällen sind § 34 Abs. 1 und 3 des Einkommensteuergesetzes für die Einbringung von Betriebsvermögen und § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes für die Einbringung einer Beteiligung im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes nur anzuwenden, soweit der Veräußerungsgewinn nicht nach § 3 Nr. 40 Buchstabe b und c in Verbindung mit § 3 c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes teilweise steuerbefreit ist.~~ ~~[3]Die Sätze 1 und 2 sind bei der Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils nicht anzuwenden.~~ ~~[4]In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 gelten die Sätze 1 und 2 jedoch nicht, wenn eine im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft eingebracht wird, die nicht das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst.~~

[1]Auf einen bei der Sacheinlage entstehenden Veräußerungsgewinn sind § 12 d Abs. 5 und § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes nur anzuwenden,

1. ***wenn der Einbringende eine natürliche Person ist,***
2. ***die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Teilwert ansetzt,***
3. ***in den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 eine im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung an einer***

Kapitalgesellschaft eingebracht wird, die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst und

4. soweit die Voraussetzungen des § 12 d Abs. 5 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes erfüllt sind.

(6) In den Fällen des ~~**Absatzes 3**~~ ***Absatzes 2 Satz 4 Nr. 1*** gilt für die Stundung der anfallenden Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer § 21 Abs. 2 Satz 3 bis 6 entsprechend.

(7) und (8) [...]

§ 21 Besteuerung des Anteilseigners

(1) [1]Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert, die der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb der Anteile der Rechtsvorgänger durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 und § 23 Abs. 1 bis 4) unter dem Teilwert erworben hat (einbringungsgeborene Anteile), so gilt der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 4) übersteigt, als Veräußerungsgewinn im Sinne des ~~**§ 16**~~ ***§ 12 d*** des Einkommensteuergesetzes. [2]Sind bei einer Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 Satz 2 oder § 23 Abs. 4 aus einem Betriebsvermögen nicht alle Anteile der Kapitalgesellschaft eingebracht worden, so ist ~~**§ 16 Abs. 4**~~ ***§ 12 d Abs. 5*** des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden.

(2) [1]Die Rechtsfolgen des Absatzes 1 treten auch ohne Veräußerung der Anteile ein, wenn

~~**1. der Anteilseigner dies beantragt oder**~~

~~**2.**~~ das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen wird ~~**oder.**~~

~~**3. die Kapitalgesellschaft, an der die Anteile bestehen, aufgelöst und abgewickelt wird oder das Kapital dieser Gesellschaft herabgesetzt und an die Anteilseigner zurückgezahlt wird oder Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden, soweit die Bezüge nicht die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes erfüllen oder**~~

~~**4. der Anteilseigner die Anteile verdeckt in eine Kapitalgesellschaft einlegt**~~

[2]Dabei tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der Anteile ihr gemeiner Wert***; die Anteile gelten im weiteren als in entsprechender Höhe angeschafft***. [3]~~**In den Fällen des Satzes 1 Nr. 1, 2 und 4 kann**~~ Die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommen- oder Körperschaftsteuer ***kann*** in jährlichen Teilbeträgen von mindestens je einem Fünftel entrichtet werden, wenn die Entrichtung der Teilbeträge sichergestellt ist. [4]Stundungszinsen werden nicht erhoben. [5]Bei einer Veräußerung von Anteilen während des Stundungszeitraums endet die Stundung mit dem Zeitpunkt der Veräußerung. [6]Satz 5 gilt entsprechend, wenn während des Stundungszeitraums die Kapitalgesellschaft, an der die Anteile bestehen, aufgelöst und abgewickelt wird oder das Kapital dieser Gesellschaft herabgesetzt und an die Anteilseigner zurückgezahlt wird oder wenn eine Umwandlung im Sinne des zweiten oder des vierten Teils des Gesetzes erfolgt ist.

(3) bis (4) [...]

§ 22 Auswirkungen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft

(1) Setzt die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert (§ 20 Abs. 2 Satz 2) an, so gelten § 4 Abs. 2 Satz 3 und § 12 Abs. 3 ~~**Satz 1**~~ entsprechend.

(2) und (3) [...]

(3a) Wird von einer Kapitalgesellschaft ein Teilbetrieb eingebracht, bestimmt sich die Aufteilung eines verbleibenden Verlustvortrages im Sinne des § 10 d des Einkommensteuergesetzes und eines verbleibenden Gewerbesteuerausgleichbetrages im Sinne des § 26 a des Körperschaftsteuergesetzes nach Maßgabe des § 15 Abs. 4 Satz 1.

(4) bis (5) [...]

§ 23 Einbringung in der Europäischen Union

(1) [1]Bringt eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) einen Betrieb oder Teilbetrieb in eine inländische Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft ein, die die Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 1) erfüllt (EU-Kapitalgesellschaft) und beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, und erhält die einbringende Kapitalgesellschaft dafür neue Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens in der Betriebsstätte der übernehmenden Kapitalgesellschaft und der neuen Anteile bei der einbringenden Kapitalgesellschaft ~~**§ 20 Abs. 2 Satz 1 bis 4 und 6**~~ ***§ 20 Abs. 2 Satz 1 bis 5***, ~~**Abs. 4 Satz 1**~~ ***Abs. 4*****, Abs. 5 Satz 2**~~, Abs. 7 und 8 entsprechend. [2]Satz 1 gilt auch, wenn die einbringende Kapitalgesellschaft nur steuerpflichtig ist, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, oder wenn die inländische Betriebsstätte der übernehmenden Kapitalgesellschaft erst durch die Einbringung des Betriebs oder Teilbetriebs entsteht.

(2) Bringt eine beschränkt körperschaftsteuerpflichtige EU-Kapitalgesellschaft ihre inländische Betriebsstätte im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs in eine unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtige EU-Kapitalgesellschaft ein, so gilt für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens ~~**§ 20 Abs. 2 Satz 1 bis 4 und 6**~~ ***§ 20 Abs. 2 Satz 1 bis 5***, ~~**Abs. 4 Satz 1**~~ ***Abs. 4***, ~~**Abs. 5 Satz 2**~~, Abs. 7 und 8 entsprechend.

(3) Bringt eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft ***(§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes)*** im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs eine in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union belegene Betriebsstätte in eine ~~**beschränkt**~~ ***nicht unbeschränkt*** körperschaftsteuerpflichtige EU-Kapitalgesellschaft ein, so gilt für den Wertansatz der neuen Anteile ~~**§ 20 Abs. 4 Satz 1**~~ ***§ 20 Abs. 4***, Abs. 7 und 8 entsprechend.

(4) [1]Werden Anteile im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 2 an einer EU-Kapitalgesellschaft in eine andere EU-Kapitalgesellschaft eingebracht, so gilt für die Bewertung der Anteile, die die übernehmende Kapitalgesellschaft erhält, ~~**§ 20 Abs. 2 Satz 1 bis 4 und 6**~~ ***§ 20 Abs. 2 Satz 1 bis 5*** und für die Bewertung der neuen Anteile, die der Einbringende von der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhält, ~~**§ 20 Abs. 4 Satz 1**~~ ***§ 20 Abs. 4*** entsprechend. [2]Abweichend von § 20 Abs. 4 Satz 1 gilt für den Einbringenden der Teilwert der eingebrachten Anteile als Veräußerungspreis, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der dem Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen ist. [3]Der Anwendung des Satzes 1 steht nicht entgegen, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft dem Einbringenden neben neuen Anteilen eine zusätzliche Gegenleistung ge-

währt, wenn diese 10 vom Hundert des Nennwerts oder eines an dessen Stelle tretenden rechnerischen Werts der gewährten Anteile nicht überschreitet. [4]In den Fällen des Satzes 3 ist für die Bewertung der Anteile, die die übernehmende Kapitalgesellschaft erhält, auch ~~**§ 20 Abs. 2 Satz 5**~~ ***§ 20 Abs. 2 Satz 4 Nr. 2*** und für die Bewertung der Anteile, die der Einbringende erhält, auch ~~**§ 20 Abs. 4 Satz 2**~~ ***§ 20 Abs. 4 Satz 2 Nr. 3*** entsprechend anzuwenden. [5]§ 20 Abs. 5 gilt entsprechend.

§ 24 Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft

(1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens die Absätze 2 bis 4.

(2) [1]Die Personengesellschaft ~~**darf**~~ ***hat*** das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit seinem Buchwert ~~**oder mit einem höheren Wert ansetzen**~~ ***anzusetzen***. [2]Buchwert ist der Wert, mit dem der Einbringende das eingebrachte Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Einbringung nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen hat. ~~**[3]Bei dem Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens dürfen die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht überschritten werden.**~~

(3) [1]Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis. ~~**[2]§ 16 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes ist nur anzuwenden, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert angesetzt wird; in diesen Fällen sind § 34 Abs. 1 und 3 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden, soweit der Veräußerungsgewinn nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes teilweise steuerbefreit ist. [3]In den Fällen des Satzes 2 gilt § 16 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes entsprechend. [4]Satz 2 ist bei der Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils nicht anzuwenden.**~~

(4) ***[1]***§ 22 Abs. 1 bis ~~**3**~~ ***3 a*** und 5 gilt entsprechend; in den Fällen der Einbringung in eine Personengesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gilt auch § 20 Abs. 7 und 8 entsprechend. ***[2]In den Fällen des § 22 Abs. 3 a gilt § 4 Abs. 2 Satz 2 entsprechend.***

IV. Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG-E)

§ 1 Erwerbsvorgänge

(1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. und 2. [...]

3. der Übergang des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf. Ausgenommen sind

   a) der Übergang des Eigentums durch die Abfindung in Land und die unentgeltliche Zuteilung von Land für gemeinschaftliche Anlagen im Flurbereinigungsverfahren sowie durch die entsprechenden Rechtsvorgänge im beschleunigten Zusammenlegungsverfahren und im Landtauschverfahren nach dem Flurbereinigungsgesetz in seiner jeweils geltenden Fassung,

   b) der Übergang des Eigentums im Umlegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch in

seiner jeweils geltenden Fassung, wenn der neue Eigentümer in diesem Verfahren als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks Beteiligter ist,

c) der Übergang des Eigentums im Zwangsversteigerungsverfahren;

d) der Übergang des Eigentums infolge einer Umwandlung im Sinne des § 1 des Umwandlungsgesetzes;

4. bis 7. [...]

(2) bis (6) [...]

ANHANG C

Literaturverzeichnis

Seite

Literatur zur Expertise **305**

Betriebssteuerausschuss der Verwaltung für Finanzen (1949) *Bericht und Gesetzentwürfe zur Betriebssteue*r, Steuer und Wirtschaft, 26, 928 - 1067.

Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung (1999) *Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, BMF-Schriftenreihe, 66, Bonn.

Büttner, T. und M. Ruf (2004) *Tax Incentives and the Location of FDI: Evidence from a Panel of German Multinationals,* ZEW Discussion Paper, 04 - 76.

Chirinko, R. S. und U. von Kalckreuth (2002) *Further Evidence on the Relationship between Firm Investment and Financial Status,* Deutsche Bundesbank Discussion Paper 28/02.

Deutsche Bundesbank (2003) *Verhältniszahlen aus Jahresabschlüssen deutscher Unternehmen von 1998 bis 2000*, Statistische Sonderveröffentlichung, 6.

Deutsche Bundesbank (2005) *Ertragslage und Finanzierungsverhältnisse deutscher Unternehmen – eine Untersuchung auf neuer Datenbasis*, Monatsbericht Oktober, 33 - 71.

Devereux, M. P. und R. Griffith (1998) *Taxes and the Location of Production: Evidence from Panel of US Multinationals,* Journal of Public Economics, 68, 335 - 367.

Elschner, C., M. Overesch und M. Eichler (2005) *IBC Taxation Index 2005*, Mannheim und Basel.

Europäische Kommission (2002) *Company Taxation in the Internal Market*, Luxemburg.

Fane, G. (1987) *Neutral Taxation under Uncertainty*, Journal of Public Economics, 33, 95 - 105.

Gjems-Onstad, O. (2005) *Norway's Tax Reform 2004 - 2006*, IBFD Bulletin, 141 - 145.

Gutekunst, G. (2005) *Steuerbelastungen und Steuerwirkungen bei nationaler und grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit*, Lohmar.

Hagen, K. P. und P. B. Sørensen (1998) *Taxation of Income from Small Businesses: Taxation Principles and Tax Reforms in the Nordic Countries*, in: P. B. Sørensen (Hrsg.), Tax Policy in the Nordic Countries, Houndmills, 28 - 71.

Harhoff, D. und F. Ramb (2001) *Investment and Taxation in Germany – Evidence from Firm Level Panel Data,* in: Deutsche Bundesbank (Hrsg.), Investing Today for the World of Tomorrow. Studies on the Investment Process in Europe, Heidelberg, 47 - 73.

Hessisches Ministerium der Finanzen (2005) *Eine neue Kapitalsteuer für Deutschland,* Wiesbaden.

IBFD (2005) *Europe – Corporate Taxation Database*, Amsterdam.

Institut Finanzen und Steuern (2004) *Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50 000 und mehr Einwohnern im Jahr 2004 gegenüber 2003*, IFSt-Schrift, 420.

Institut Finanzen und Steuern (2005) *Die Duale Einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland?*, IFSt-Schrift, 432.

Jacobs, O. H. und C. Spengel (1996) *European Tax Analyzer*, ZEW Wirtschaftsanalysen, 11, Baden-Baden.

Jacobs, O. H. und C. Spengel (2002) *Effective Tax Burden in Europe*, ZEW Economic Studies, 15, Heidelberg und New York.

Jacobs, O. H., C. Spengel, R. Hermann und T. Stetter (2003) *Steueroptimale Rechtsformwahl: Personengesellschaften besser als Kapitalgesellschaften*, Steuer und Wirtschaft, 80, 308 - 325.

Jacobs, O. H., C. Spengel, T. Stetter und C. Wendt (2005) *EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base*, Intertax, 33, 414 - 428.

Koalitionsvertrag (2005) *Gemeinsam für Deutschland – mit Mut und Menschlichkeit. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD*.

Lindhe, T., J. Södersten und A. Öberg. (2002) *Economic Effects of Taxing Closed Corporations under a Dual Income Tax*, ifo Studien, 48/4, 575 - 609.

Osterloh, L. (2004) *Besteuerungsneutralität: ökonomische und verfassungsrechtliche Aspekte*, in: Osterloh, L., K. Schmidt und H. Weber (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung. Festschrift für Peter Selmer zum 70. Geburtstag, Berlin, 875 - 887.

PwC/ZEW (2005) *International Taxation of Expatriates. Survey of 20 Tax and Social Security Regimes and Analysis of Effective Tax Burdens on International Assignments*, Frankurt a. M.

Radulescu, D. M. (2005) *Introducing a Dual Income Tax in Germany. Analyzing the Effects on Investment and Welfare with a Dynamic CGE Model*, Dissertation LMU München.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung *Jahresgutachten*, verschiedene Jahrgänge.

Schön, W. (2001) *Die Abzugsschranken des § 3c EStG zwischen Verfassungs- und Europarecht*, Finanz-Rundschau, 83, 381 - 392.

Schön, W. (2005) *Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht*, in: Glocke, R., D. Gosch, M. Lang (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung: Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München, 489 - 521.

Schreiber, U. (2005) *Duale Einkommensteuer und Besteuerung der Unternehmen*, in: Schneider, D., D. Rückle, H.-U. Küpper und F. W. Wagner (Hrsg.), Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung. Festschrift zur Vollendung des 65. Lebensjahres von Theodor Siegel, Berlin, 569 - 590.

Schreiber, U. und M. Rogall (2003) *Die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschafte*n, BetriebsBerater, 58, 497 - 503.

Schreiber, U., C. Spengel und L. Lammersen (2002) *Measuring the Impact of Taxation on Investment and Financing Decisions*, Schmalenbach Business Review, 54, 2 - 23.

Skattedirektoratet (2005) *Lignings-ABC 2004,* Trondheim.

Skatteutvalget (2003) *Forslag til endringer i skattesystemet*, Finansdepartementet, NOU 9/2003.

Sørensen, P. B. (2005) *Neutral Taxation of Shareholder Income*, International Tax and Public Finance, 12, 777 - 801.

Spengel, C. (2003) *Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union*, Düsseldorf.

Spengel, C. und L. Lammersen (2001) *Methoden zur Messung und zum Vergleich von internationalen Steuerbelastungen*, Steuer und Wirtschaft, 78, 222 - 238.

Spengel, C. und M. Schaden (2003) *Besteuerung von Erfolgen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Kapitalgesellschaften – eine ökonomische und verfassungsrechtliche Analyse*, Deutsches Steuerrecht, 41, 2192 - 2201.

Statistisches Bundesamt (2003) *Umsatzsteuerstatistik 2003*, Wiesbaden.

Stimmelmayr, M. (2006) *Simulating Capital Income Tax Reforms Using ifoMOD*, Dissertation LMU München.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2004) *Flat Tax oder Duale Einkommensteuer? Zwei Entwürfe zur Reform der deutschen Einkommensbesteuerung*, BMF-Schriftenreihe, 78, Berlin.