

UNIVERSITÄT POTSDAM

WIRTSCHAFTS- UND SOZIALWISSENSCHAFTLICHE FAKULTÄT

Lehrstuhl für Finanzwissenschaft

Juliane Flach

Die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf ausgewählte Unternehmen



Diskussionsbeitrag 39
Potsdam 2003

Juliane Flach

Universität Potsdam

Tel.: (+49) 0331 977 3394

Fax: (+49) 0331 977 3392

Email: *julianeflach@hotmail.com*

Die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf ausgewählte Unternehmen

Freie wissenschaftliche Arbeit
zur Erlangung des Grades einer Diplom-Kauffrau
an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Universität Potsdam

eingereicht am
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre
mit dem Schwerpunkt Finanzierung und Banken
Prof. Dr. Detlev Hummel
(September 2002)

November 2003

Mit den Finanzwissenschaftlichen Diskussionsbeiträgen werden Manuskripte von den Verfassern möglichen Interessenten in einer vorläufigen Fassung zugänglich gemacht. Für Inhalt und Verteilung sind die Autoren verantwortlich. Es wird gebeten, sich mit Anregungen und Kritik direkt an sie zu wenden und etwaige Zitate aus ihrer Arbeit vorher mit ihnen abzustimmen. Alle Rechte liegen bei den Verfassern.

ISSN 0948 - 7549

Inhaltsverzeichnis

1	Einführung.....	1
1.1	Aufgabenstellung und Vorgehensweise.....	1
1.2	Die Veranlagungssimulation im Kontext anderer Methoden zur Beurteilung von Steuerwirkungen.....	3
1.2.1	Steuerwirkungsanalyse in der betriebswirtschaftlichen Steuer- lehre und der Finanzwissenschaft im Vergleich.....	3
1.2.2	Abgrenzung der Veranlagungssimulation von der Teilsteuer- rechnung.....	5
1.2.3	Die Veranlagungssimulation als Komponente eines Simulations- modells zur Politikanalyse.....	7
2	Grundzüge der Unternehmensbesteuerung und der Unternehmens- steuerreform.....	10
2.1	Das System der deutschen Unternehmensbesteuerung in Abhängig- keit von der Rechtsform.....	11
2.1.1	Einzelunternehmen und Personengesellschaften.....	11
2.1.2	Kapitalgesellschaften.....	13
2.2	Die Reform der Unternehmensbesteuerung.....	15
2.2.1	Gründe und Ziele der Reform der Unternehmensbesteuerung.....	15
2.2.2	Die Maßnahmen der Unternehmenssteuerreform im Überblick.....	16
2.2.2.1	Veränderung bei der Einkommensteuer.....	17
2.2.2.2	Besteuerung der Personenunternehmen.....	18
2.2.2.3	Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteils- eigner.....	19
2.2.2.4	Maßnahmen der Gegenfinanzierung.....	21
3	Entwicklung des Simulationsmodells.....	22
3.1	Datengrundlage der Untersuchung.....	22
3.1.1	Anforderungen an die Datengrundlage.....	23
3.1.2	Verfügbare Datensätze und Ableitung der Modellunternehmen.....	24
3.1.2.1	Verfügbarkeit von Einzeldatensätzen aus der Steuerstatistik...	24
3.1.2.2	Potenzielle aggregierte Datensätze im Überblick.....	26
3.1.2.3	Aussagefähigkeit der Einheitswert- und Gewerbesteuer- statistik.....	27

3.1.2.4	Ermittlung von für die Simulation benötigten Informationen...	29
3.2	Die Grundstruktur des Modells.....	30
3.3	Entwicklung der Veranlagungscodes.....	32
3.3.1	Veranlagung der Gewerbesteuer.....	33
3.3.1.1	Grundlagen der Gewerbesteuerfestsetzung.....	33
3.3.1.2	Besonderheiten bei der Veranlagung der Gewerbesteuer für Personenunternehmen.....	34
3.3.2	Veranlagung der Körperschaftsteuer.....	35
3.3.3	Veranlagung der Einkommensteuer.....	37
3.3.3.1	Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens.....	37
3.3.3.2	Der Einkommensteuertarif.....	39
3.4	Zwischenstand.....	40
4	Darstellung der Ergebnisse der Veranlagungssimulation.....	41
4.1	Überblick über die konstituierenden Merkmale der Modell- unternehmen.....	42
4.2	Die Steuerbelastungen der Unternehmen bei Veranlagung nach altem und neuem Steuerrecht im Überblick.....	45
4.2.1	Die Steuerbelastung der Personenunternehmen.....	45
4.2.2	Die Belastung der Kapitalgesellschaften.....	49
4.3	Der Rechtsformvergleich mit abgewandelten Modellunternehmen.....	53
4.3.1	Der Rechtsformvergleich bei Variation steuerlicher Sach- verhaltensgestaltungen.....	54
4.3.2	Der Rechtsformvergleich bei Variation des Gewinns.....	58
5	Zusammenfassung	
5.1	Zusammenfassung der Ergebnisse des Steuerbelastungs- und des Rechtsformvergleichs.....	59
5.2	Kritische Betrachtung der durch den Gesetzgeber und die Brühler Kommission gesetzten Ziele anhand der generierten Ergebnisse.....	60
5.3	Steuerwirkungen auf Investitionen und Finanzierung.....	63
5.4	Modellkritik.....	66
	Anhang.....	V
	Literaturübersicht.....	VI
	Nachweis der Gesetze und Richtlinien.....	XVI

Abkürzungsverzeichnis

AG	Aktiengesellschaft
DIW	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung Berlin
EGT	Einzelgewerbetreibende
ESt	Einkommensteuer
GewSt	Gewerbesteuer
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HEV	Halbeinkünfteverfahren
KapGes	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PerGes	Personengesellschaft
SolZ	Solidaritätszuschlag
vEK	verwendbares Eigenkapital
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung Mannheim
zvE	zu versteuerndes Einkommen

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Grenzsteuersätze der Einkommensteuertarife 1998, 2000 und 2005.....	18
Abbildung 2:	Ablauf der Veranlagungssimulation.....	31
Abbildung 3:	Marginale Gesamtsteuerbelastung der Modellunternehmen vor und nach der Unternehmensteuerreform bei voller Ausschüttung.....	61

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Merkmale der Veranlagungssimulation, der Teilsteuerverrechnung und der mikroanalytischen Simulation im Überblick.....	9
Tabelle 2:	Die Steuermesszahlen nach § 11 Abs. 2 GewStG.....	35
Tabelle 3:	Bilanzstruktur und Gewerbeertrag der Modellunternehmen im Überblick (in TDM).....	43
Tabelle 4:	Die Steuerbelastung der Personenunternehmen in € und in % des Gewinns aus Gewerbebetrieb.....	47
Tabelle 5:	Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft bei voller Ausschüttung.....	50
Tabelle 6:	Die Belastung der Kapitalgesellschaften in €.....	52
Tabelle 7:	Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften in Abhängigkeit von verschiedenen betrieblichen Entscheidungen in €...	55
Tabelle 8:	Unterschied zwischen der Gesamtsteuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaften in Abhängigkeit von der Höhe des Gewinns und der Ausschüttungsquote in €.....	59

Die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf ausgewählte Unternehmen

1 Einführung

1.1 Aufgabenstellung und Vorgehensweise

Am 06.07.2000 passierte das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung¹ den Bundestag, acht Tage später den Bundesrat.² Dieses Steuersenkungsgesetz (StSenkG) und das später beschlossene Steuersenkungsergänzungsgesetz (StSenkErgG)³ führten zu grundlegenden Veränderungen in der Besteuerung deutscher Unternehmen und beeinflusste das Zusammenwirken von Einkommensteuer (ESt), Körperschaftsteuer (KSt) und Gewerbesteuer (GewSt).⁴

Die vorliegende Diplomarbeit, die im Rahmen eines Projekts am Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung in Berlin (DIW) entstand,⁵ möchte die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf die Steuerbelastung einzelner Unternehmenstypen analysieren. Im Rahmen der Bewertung ist festzustellen, inwieweit die Ziele der Bundesregierung und die Empfehlungen der Brühler Kommission erreicht worden sind und welche Unternehmenstypen besonders durch evtl. Verschiebungen in der Steuerbelastung betroffen sind.

Mittels einer Veranlagungssimulation erfolgt die Nachbildung der Steuerbelastung für die Unternehmen nach altem Recht für den Veranlagungszeitraum 2000 und nach neuem Recht für das Jahr 2005. Das Jahr 2005 ist deshalb gewählt, weil zu diesem Zeitpunkt das neue Steuerrecht erstmalig in vollem Umfang gilt. Verschiedene Änderungen, z. B. die schrittweise Absenkung einzelner Steuersätze und die Angleichung anderer Steuerparameter oder auch gravierende Anpassungs

¹ Vgl. BGBl I (2000), S. 1433.

² Vgl. Schneeloch et al (2000), S. 1619.

³ Vgl. BGBl I (2000), S. 1812.

⁴ Vgl. Bach (2001), S. 47.

⁵ Mein Dank gilt den Kollegen des DIW, die die Arbeit durch Anregungen und wertvolle Hinweise bereichert haben. Besonders danke ich Dr. Stefan Bach für seine Unterstützung.

reaktionen der Akteure können dann bei der Auswertung der Ergebnisse vereinfachend ausgeblendet werden.⁶ Die sich aus den beiden Steuersystemen ergebenden Unterschiede in der Steuerbelastung der Unternehmen sind anschließend in Abhängigkeit von deren Rechtsform und Größe darzustellen und zu bewerten.

Für die Durchführung des Steuerbelastungsvergleiches wird ein Modell entwickelt, welches sich der Methodik der Veranlagungssimulation bedient. Eine flexible Gestaltung des Modells soll einen späteren Ausbau und Ergänzungen ermöglichen. Die Veranlagungssimulation kann dann z. B. in eine mikroanalytische Simulation zur Unternehmensbesteuerung integriert werden.

Für die weitere Vorgehensweise scheint es sinnvoll, die Methodik der Veranlagungssimulation in Kap. 1.2 kurz vorzustellen und von anderen Analysemethoden abzugrenzen. Vor Beginn der Durchführung des Steuerbelastungsvergleichs ist es notwendig, die mit der Unternehmenssteuerreform verbundenen wirtschaftspolitischen Zielsetzungen und die einzelnen Maßnahmen vorzustellen, um den Untersuchungsgegenstand konkretisieren und die spezifische Fragestellung formulieren zu können (Kap. 2).

Die zur Durchführung einer Veranlagungssimulation notwendigen Daten einzelner Unternehmen, ihre Umsatz- und Erlösstruktur sowie eine Vermögensaufstellung – vor allem in bereits für steuerliche Zwecke aufbereiteter Form – sind aufgrund des Datenschutzes für wissenschaftliche Zwecke nicht verfügbar. Daher müssen die wenigen frei verfügbaren Daten, die u. a. in der Gewerbesteuerstatistik und der Einheitswertstatistik des Jahres 1995 veröffentlicht sind, für die vorliegende Arbeit herangezogen, aufbereitet und analysiert werden (Kap. 3.1).

Ein Teil der Veranlagungscodes und Programmabläufe, die zur Veranlagungssimulation notwendig waren, ist vom DIW zur Verfügung gestellt worden. Das gilt insbesondere für die Veranlagung der ESt. Die Programmierung der Module zur Abbildung der GewSt und der KSt und die Entwicklung des Ablaufs der Berechnungen erfolgte dagegen eigenständig unter dem Programm Visual Basic for Applications und mit dem Tabellenkalkulationsprogramm Excel. Eine Darstellung des Ablaufs und der formalen Ableitung der wichtigsten Veranlagungscodes findet sich in den Kapiteln 3.2, 3.3 und im Anhang (Teil B).

⁶ Unabhängig davon ist das Modell so konzipiert, dass eine Veranlagung der Steuern ohne Weiteres nach den in den Jahren 1999 bis 2005 geltenden Steuertarifen möglich ist.

Im Anschluss an die Berechnung der Steuerbelastungen für die Unternehmenstypen erfolgt in gebotener Kürze in Kap. 4 und ausführlich im Anhang die Darstellung und Aufbereitung der Ergebnisse, sowohl anhand einzelner Steuerarten als auch in Bezug auf die Gesamtsteuerbelastung. In Kap. 5 schließt sich dem die Bewertung und Beurteilung sowie die Zusammenfassung der gewonnenen Erkenntnisse an.

1.2 Die Veranlagungssimulation im Kontext anderer Methoden zur Beurteilung von Steuerwirkungen

Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre und die Finanzwissenschaft beschäftigen sich regelmäßig, aber aus unterschiedlichen Zielsetzungen heraus mit der Analyse von Steuerwirkungen. Dafür ziehen sie unterschiedliche Analysemethoden heran, über die Kap. 1.2.1 einen kurzen Überblick gibt. Anschließend erfolgt die Darstellung der Veranlagungssimulation und ihre Abgrenzung von der Teilsteuerveranlagung, einer ebenfalls zur Messung der Steuerbelastung geeigneten Methode (Kap. 1.2.2). Um die Aussagefähigkeit der Berechnungen zu erhöhen, bietet es sich an, die Veranlagungssimulation in ein umfangreicheres Steuersimulationsmodell zu integrieren (Kap. 1.2.3).

1.2.1 Steuerwirkungsanalyse in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und der Finanzwissenschaft im Vergleich

In der Literatur finden sich eine Reihe von Konzepten und Begriffen, die unterschiedliche Methoden des Vergleichs von Steuerwirkungen umschreiben. Dabei ist die Grenzziehung zwischen den unterschiedlichen Verfahren nicht immer eindeutig. Im Wesentlichen kann zwischen den Methoden, die in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und denen, die in der Finanzwissenschaft Verwendung finden, differenziert werden. Beide Richtungen unterscheiden sich v. a. in ihrer Zielsetzung. Die Finanzwissenschaft will Folgen steuerpolitischer Handlung ex post und/oder ex ante prognostizieren und daraus wirtschaftspolitische Handlungsempfehlungen ableiten.⁷ Besondere Beachtung finden dabei die Fragen nach

⁷ Vgl. Andel (1998), S. 107.

der Steuerinzidenz sowie nach der Gerechtigkeit eines Steuersystems.⁸ Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre möchte eher Aussagen über Steuerwirkungen treffen, um diese für praktische Planungszwecke und als Grundlage für betriebswirtschaftliche Entscheidungen heranzuziehen.⁹ Es ist aber zu beobachten, dass sich nicht nur die Finanzwissenschaft, sondern in verstärktem Maße auch die betriebswirtschaftliche Steuerlehre zu steuerpolitischen Grundsatzfragen äußert und am Prozess der Gestaltung von Steuersystemen mitwirkt.¹⁰

Trotzdem erstreckt sich die Sichtweise der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre v. a. auf die einzelne Unternehmung und damit auf die unmittelbare Einkommensänderung, die sich aus der Variation betriebswirtschaftlicher Parameter ergibt. Hier haben sich deshalb v. a. Methoden zum Vergleich von Steuerbelastungen durchgesetzt. Die zwei wichtigsten sind die aus der Rechtswissenschaft stammende Veranlagungssimulation und die von G. Rose entwickelte (betriebswirtschaftliche) Teilsteuerverrechnung.¹¹

Die Finanzwissenschaft dagegen untersucht die Wirkung von Steuern u. a. auf die Änderung des individuellen und gesamtwirtschaftlichen Einkommens. Sie versucht außerdem – je nach Zielsetzung der Untersuchung – aus den Reaktionen der Bürger Aussagen auf die Änderungen der Ausbringungsmengen, des Faktorverbrauchs und der –ausstattung, der Preise oder auch der Zahlungsbilanz abzuleiten.¹² Die Methoden, mit denen solche Aussagen abgeleitet werden können, lassen sich u. a. nach der Analyseebene in mikro- und makroanalytische Modelle einteilen.¹³ Zusätzlich können sie hinsichtlich der sachlichen Reichweite der Untersuchung in Partial- und Totalmodelle unterschieden werden. Während bei einer Partialanalyse nur ein Ausschnitt des Untersuchungsobjekts unter ceteris-paribus-Bedingungen Gegenstand der Betrachtung ist, erstreckt sich die Totalanalyse auf die Interdependenzen zwischen unterschiedlichen Faktoren.¹⁴ Ein besonders umfang

⁸ Vgl. Stiglitz/Schönfelder (1989), S. 405 und 430.

⁹ Vgl. Rose, G. (1979), S. 293.

¹⁰ Vgl. Schult (2002), S. 5.

¹¹ Zu den Methoden des Steuerbelastungsvergleichs gehören auch die Steuerrechtsnormdarstellung, die ihre Wurzeln ebenfalls in der Rechtswissenschaft hat, die erfahrungsgestützte Formulierung von Faustregeln sowie die Verwendung grobquantifizierender Rechnungen. Allerdings sind nur die Teilsteuerverrechnung und die Veranlagungssimulation in der Lage Gesamtsteuerbelastungen korrekt zu quantifizieren. Vgl. Mielke (1997), S. 67ff.

¹² Vgl. Andel (1998), S. 109f. und 112.

¹³ Vgl. Bork (2000), S. 62.

¹⁴ Vgl. Andel (1998), S. 116f.

reiches und eher neueres Instrument ist die beschriebene Steuermikrosimulation. Aber bevor Kap. 1.2.3 zeigt, wie solch ein Mikrosimulationsmodell auf die Veranlagungssimulation zurückgreifen kann, soll diese in ihren Grundzügen vorgestellt und von der Teilstuerrechnung abgegrenzt werden.

1.2.2 Abgrenzung der Veranlagungssimulation von der Teilstuerrechnung

Die Veranlagungssimulation ist eine Rechnung, die das Veranlagungsverfahren der Finanzbehörden modellhaft nachzubilden versucht. Für jede einzelne Steuerart wird die Steuerschuld ermittelt. Aus der Addition dieser Beträge ergibt sich die Gesamtsteuerbelastung.¹⁵ Weil diese Modellrechnungen immer mit der Annahme arbeiten, dass die beschriebenen Sachverhalte tatsächlich verwirklicht seien, hat sich der Begriff „kasuistische Veranlagungssimulation“ verbreitet.¹⁶ Ein wesentlicher Vorteil der Methode ist, dass man eine exakte und individuelle Steuerbelastung – auch bei Variation bestimmter Steuerparameter oder unter Beachtung verschiedener Handlungsalternativen – erhält. Als nachteilig gilt dagegen der Rechenaufwand, der mit der Veranlagungssimulation verbunden ist, da jede Variation einzelner Parameter eine komplette Neuberechnung der Steuerbelastung nach sich zieht.¹⁷

Dem gegenüberzustellen ist die Teilstuerrechnung, die für betriebswirtschaftliche Planungszwecke ebenfalls Verwendung findet. Ihr Ziel ist es, zuverlässige Steuerwirkungsziffern zu liefern, „die in die jeweiligen betriebswirtschaftlichen Kalküle unmittelbar und ohne Rückgriff auf die einzelnen Steuerarten eingepaßt werden können.“¹⁸ Durch einen mehrstufigen Umformungsprozess werden die umfangreichen Regelungen zur Steuerpflicht, den Bemessungsgrundlagen und Tarifen einzelner Steuerarten in Teilstuersteuersätze auf primärökonomische Größen umgewandelt. Zu den primärökonomischen Größen zählen v. a. der Reinertrag, die Ausschüttungen, Leistungsvergütungen oder das Betriebsvermögen. Ist z. B. der Teilstuersatz auf den Reinertrag bekannt,¹⁹ dann ist es möglich, durch

¹⁵ Vgl. Scheffler (1991), S. 71 und Jacobs/Scheffler (1995), S. 33.

¹⁶ Vgl. Rose, G. (1992), S. 32.

¹⁷ Vgl. Scheffler (1991), S. 74 und Jacobs (1979), S. 373.

¹⁸ Rose, G. (1979), S. 297.

¹⁹ Die Teilstuersätze wurden in Fachzeitschriften veröffentlicht. Ebd. S. 299f.

Multiplikation mit dem dazugehörigen Teilsteuersatz die Steuerwirkungen, die mit der Variation des Reinertrags einhergehen, zu ermitteln.²⁰

Hier liegt der entscheidende Vorteil der Teilsteuerverrechnung gegenüber der Veranlagungssimulation. Die verursachten Steueränderungen ergeben sich unmittelbar durch die Multiplikation der ökonomischen Teilgrößen mit dem betreffenden Teilsteuersatz²¹ und eine komplette Neuberechnung einzelner Steuerarten ist nicht nötig. Andererseits kann heutzutage der zusätzliche Rechenaufwand, der sich bei Variationsrechnungen im Rahmen der Veranlagungssimulation ergibt, durch den Einsatz von EDV fast vernachlässigt werden.

Beiden Methoden ist gemein, dass sie die Gesamtsteuerbelastung quantifizieren können.²² Für die Verwendung der Veranlagungssimulation in der vorliegenden Untersuchung spricht aber, dass die Wirkung einer Datenänderung wesentlich anschaulicher berücksichtigt und dargestellt wird. Das Nachvollziehen der Zusammenhänge, die sich aus steuerlichen Einzelregelungen ergeben, ist einfach und unproblematisch.²³ Zudem kann die Veranlagungssimulation problemlos nichtlineare Tarife, wie progressive Steuersätze, Freibeträge und Freigrenzen berücksichtigen. Bei der Teilsteuerverrechnung ist dies nicht möglich, da sie – durch die Trennung steuerrechtlicher von betriebswirtschaftlichen Größen – von der Unabhängigkeit zwischen ökonomischen und steuerlichen Daten ausgeht. Im Fall nichtlinearer Tarife müssten sämtliche Steuersätze bereits zu Beginn der Berechnung bekannt sein. Wie hoch der Steuersatz ist, hängt aber von den steuerrechtlichen Größen ab, die in den Grundgleichungen der Rechnung nicht systemimmanent ist.²⁴

Ein weiterer Aspekt, der für die Veranlagungssimulation spricht, ist die Möglichkeit der Dynamisierung der Modellrechnungen. Zwar ist die Periodisierung bei beiden Methoden möglich, doch sie ist insbesondere bei der Teilsteuerverrechnung mit einer erheblich erweiterten Rechnung verbunden.²⁵

Für die vorliegende Untersuchung der Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf ausgewählte Unternehmenstypen findet die Veranlagungssimula

²⁰ Ebd., S. 298f.

²¹ Vgl. Scheffler (1991), S. 74 und Jacobs (1979), S. 373.

²² Vgl. Scheffler (1991), S. 74.

²³ Vgl. Jacobs/Spengel (1996), S. 131.

²⁴ Vgl. Scheffler (1991), S. 74f. und Jacobs/Spengel (1996), S. 133.

²⁵ Vgl. Jacobs/Spengel (1996), S. 129.

tion Verwendung, da hier die Möglichkeit besteht, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen den steuerrechtlichen Einzelregelungen und der Steuerbelastung der Unternehmen und ihrer Anteilseigner darzustellen. Zweitens gewährt das bisher statische Modell die Option der Erweiterung zu einem Modell für dynamische Steuerbelastungsvergleiche.

1.2.3 Die Veranlagungssimulation als Komponente eines Simulationsmodells zur Politikanalyse

Simulationsmodelle lassen sich anhand der kleinsten zugrunde liegenden Untersuchungseinheit in makroanalytische Allgemeine Ungleichgewichtsmodelle, Gruppensimulationsmodelle und mikroanalytische Simulationsmodelle unterscheiden. Die höchste Aggregationsebene weisen Gleichgewichtsmodelle auf. Diese makroökonomischen Modelle ermöglichen lediglich Aussagen über Aggregate der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung.²⁶ Die Gruppensimulation erfolgt für hypothetische, repräsentative, durchschnittliche Elemente einer Gruppe. Die verschiedenen Gruppen ergeben sich dabei aus der Gliederung anhand ausgewählter Merkmale. Auf die kleinste Untersuchungseinheit bezieht sich die Mikrosimulation, deren Simulationsgrundlage einzelne Mikroeinheiten sind.²⁷

Die Mikrosimulation ist ein geeignetes Instrument um disaggregierte Effekte wirtschaftspolitischer Maßnahmen zu offenbaren und gleichzeitig Rückschlüsse auf das gesamtwirtschaftliche Aggregat zuzulassen.²⁸ Damit ist es möglich, durch steuerpolitische Maßnahmen hervorgerufene komplexe Anpassungsvorgänge und Verteilungswirkungen²⁹ zu analysieren und Aussagen über Aufkommenswirkungen zu generieren.³⁰ Diese sog. Steuermikrosimulationsmodelle erstrecken sich in der Regel auf die Analyse distributiver Effekte und des Aufkommens im Bereich privater Haushalte.³¹ Die Modellierung von Unternehmens

²⁶ Auf eine weitere Betrachtung der Allgemeinen Ungleichgewichtsmodelle wird im Folgenden verzichtet. Die starke Aggregation ließe keine ausreichende Differenzierung mehr zu.

²⁷ Vgl. Bork (2000), S. 63ff. und Spahn et al (1992), S. 6ff.

²⁸ Vgl. Bork (2000), S. 70.

²⁹ Vgl. Petersen (1993), S. 333.

³⁰ Vgl. Spahn et al (1992), S. 1.

³¹ Vgl. z. B. das Simulationsmodell von Bork (2000).

besteuerung ist in Deutschland dagegen stark zurückgeblieben.³² Die Vorstellung der Grundstruktur mikroanalytischer Simulationen erfolgt deshalb anhand eines Einkommensteuersimulationsmodells.

Die Konstruktion solcher Modelle beginnt in der Regel mit der Datenbereitstellung und -pflege. Hierfür wird aus einer Gesamtpopulation eine repräsentative Stichprobe mit ausgewählten Merkmalen gezogen.³³ Gegebenenfalls sind Verhaltenseffekte zu berücksichtigen.³⁴ Anschließend erfolgt die Veranlagung der ESt nach dem aktuellen Steuerrecht.³⁵ Durch die Variation einzelner Parameter während der Steuerveranlagung ist die Erstellung bestimmter Szenarien und die Durchführung spezifischer Simulationen möglich.³⁶ Schließlich können durch Hochrechnungen dieser Ergebnisse gewünschte Makrogrößen und Verteilungsmaße bestimmt werden.³⁷ Überträgt man diese Grundstruktur der Simulationsmodelle zur Haushaltsbesteuerung auf die Unternehmensbesteuerung³⁸, dann treten an die Stelle der Haushalte als Untersuchungseinheit die Unternehmen und die Veranlagung erstreckt sich auf sämtliche Unternehmenssteuern.

Da Mikrosimulationen sehr umfangreich sind und Einzeldaten³⁹ selten zur Verfügung stehen, wird oft auf Gruppensimulationen zurückgegriffen. Der Aufbau von Gruppensimulationsmodellen folgt im Grunde dem gleichen Schema wie bei mikroanalytischen Simulationen. Auch hier kommt der Veranlagung der Steuern unter Zuhilfenahme vorher konstruierter Module eine zentrale Rolle zu. Bei der Modellkonstruktion sind jedoch verstärkt die Gruppierungsmerkmale der zu untersuchenden Elemente zu beachten,⁴⁰ so dass auch der Grad der Differenzierung innerhalb der Module weniger hoch sein muss als bei Mikrosimulationen.

³² Ein Modell, welches die Besteuerung von Unternehmen unter Berücksichtigung verschiedener betriebswirtschaftlicher Entscheidungsparameter simuliert, ist der European Tax Analyzer des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) in Mannheim. Aber auch das ist kein Mikrosimulationsmodell im oben stehenden Sinn, da es auf eine ausgewählte Kapitalgesellschaft zurückgreift. Die Aufgabe des Tax Analyzer ist die Durchführung eines internationalen Steuerbelastungsvergleichs für die Länder Deutschland, Großbritannien und Frankreich. Vgl. Meyer, R. (1996) und Jacobs/Spengel (1996).

³³ Vgl. Galler/Ott (1994), S. 401.

³⁴ Vgl. Bork (2000), S. 76.

³⁵ Vgl. Petersen (1993), S. 337.

³⁶ Vgl. Spahn (1992), S. 54.

³⁷ Vgl. Petersen (1993), S. 337.

³⁸ Zum Ablauf eines Einkommensteuersimulationsmodells siehe Übersicht A-1 im Anhang.

³⁹ Zur Rolle der Datenbasis in der Mikrosimulation siehe u. a. Spahn et al (1992), S. 107ff.

⁴⁰ Vgl. Spahn (1992), S. 27f.

Die Veranlagungssimulation ist keine Simulation im Sinne der hier beschriebenen Methoden. Sie unterscheidet sich insbesondere durch die Datengrundlage und kann selbst ein Bestandteil der Simulationsmodelle sein. Der Ablauf der Veranlagung ist dann in Modulen festgeschrieben, in denen die aktuellen Steuerrechtsregelungen abgebildet sind.

Das in der vorliegenden Arbeit herangezogene Modell bedient sich der kausistischen Veranlagungssimulation und ähnelt sehr stark einem Gruppensimulationsmodell, da, wie in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre üblich, auf Beispielunternehmen (im Weiteren Modellunternehmen) zurückgegriffen wird. Sie sind aus der amtlichen Statistik abgeleitet⁴¹, erheben aber nicht – wie für Gruppensimulationsmodelle nötig – Anspruch darauf, repräsentativ für bestimmte Gruppen zu sein. Daher ist in Anschluss an die Durchführung der Veranlagungssimulation eine Hochrechnung der Ergebnisse sowie eine Analyse der Verteilungswirkungen nicht möglich. Es können lediglich Aussagen zur Belastung von Unternehmen getroffen werden, deren Merkmale denen der Modellunternehmen ähneln. Abschließend sind in Tab. 1 die wichtigsten Merkmale der Veranlagungssimulation, der Teilstuerrechnung und der Steuermikrosimulation gegenübergestellt.

Tabelle 1: Merkmale der Veranlagungssimulation, der Teilstuerrechnung und der mikroanalytischen Simulation im Überblick

	Veranlagungssimulation	Teilstuerrechnung	Steuermikrosimulation
Ursprung	Rechtswissenschaft	Betriebswirtschaft	Finanzwissenschaft
Untersuchungseinheit	Unternehmen	Unternehmen	Mikroeinheiten; Einzelne, repräsentative Unternehmen
Methode/ Vorgehensweise	Nachbilden der Steuerbelastung durch exakte Veranlagung der einzelnen Steuerarten; Nachbilden der Veranlagung der Finanzbehörden	Mehrstufiger Umformungsprozess zum Identifizieren der betriebswirtschaftlichen Bemessungsgrundlagenteile und der zugehörigen Teilstuersätze	Repräsentative Stichproben werden zur Steuerveranlagung verwendet. Anschließend werden Aussagen über Verteilungswirkungen abgeleitet; Hochrechnungen
Ziel/ Aufgabe	Betriebliche Planungen; Ermittlung konkreter Belastung durch einzelne Steuerarten und die Gesamtsteuerbelastung	Betriebliche Planungen; Wirkungsziffern geben an, welche Steuerbelastung Veränderungen betriebswirtschaftlicher Planungsgrößen auslösen	Ermittlung von Steuerbelastungen und distributiven Effekten von steuerpolitischen Maßnahmen, verbunden mit Aussagen über Aufkommensveränderungen
Quelle: in Anlehnung an Rose, G. (1992), S. 32f und Bork (2000), S. 62f.			

⁴¹ Die Bestimmung der Modellunternehmen ist in Kap. 3.1.2 beschrieben.

2 Grundzüge der Unternehmensbesteuerung und der Unternehmenssteuerreform

Bereits im Jahr 1920 wurde im Deutschen Reich gemeinsam mit dem ersten Einkommensteuergesetz das erste Körperschaftsteuergesetz erlassen. Seitdem kam es zu einigen Finanzreformen.⁴² Die letzte fand im Jahr 2000 mit dem StSenkG statt. Bevor in gebotener Kürze die Ziele und Maßnahmen dieser Reform der Unternehmensbesteuerung geschildert werden, soll eine Darstellung des bisherigen Unternehmenssteuersystems in Deutschland erfolgen (Kap. 2.1). Eine Einführung in die für die Arbeit relevanten Reformmaßnahmen und die damit verbundenen Ziele gibt Kap. 2.2. Die Betrachtung steuerrechtlicher Regelungen zu Sonderfällen und Ausnahmen ist im Folgenden ausgeblendet.

Das System der Steuern in Deutschland kann man u. a. nach dem Gegenstand der Besteuerung gliedern. Dabei unterscheidet man Steuern vom Einkommen, Steuern auf Vermögen und Verkehrsteuern.⁴³ In der vorliegenden Arbeit beschränkt sich die Betrachtung ausschließlich auf Steuern, die für die Einkommen von Unternehmern relevant sind. Zu diesen zählen die Steuern auf Einkommen, also auf das Einkommen eines Unternehmers (ESt) oder den Gewinn eines Unternehmens (KSt). Daneben werden Unternehmen mit der GewSt, einer Realsteuer, deren Aufkommen den Gemeinden zufließt, belastet. Weitere Steuern von denen Unternehmer/Unternehmen betroffen sein können, sind die Umsatzsteuer, die Mineralölsteuer oder bestimmte Zölle.⁴⁴ Diese Verkehrsteuern und Zölle sind jedoch von der nachfolgenden Betrachtung ausgeschlossen.

⁴² Vgl. Musgrave et al (1993), S.147f.

⁴³ Daneben gibt es noch eine Vielzahl anderer Gliederungsschemata. Das hier zugrunde gelegte Schema ist weit verbreitet und für die Zwecke der Untersuchung ausreichend. Zur Einteilung der Steuern siehe u. a. Hollidt (2001), S. 14ff., Lang (1998), S. 204ff., Musgrave et al (1993), S. 154f. und Schneeloch (1998), S. 15ff.

⁴⁴ Vgl. Hollidt (2001), S. 14ff.

2.1 Das System der deutschen Unternehmensbesteuerung in Abhängigkeit von der Rechtsform

Die Rechtsformen der Unternehmen haben Einfluss auf die Ausprägung verschiedener Merkmale, wie z. B. die Regelung der Haftung, die Leitungsbefugnis oder das Finanzierungspotenzial, aber auch die steuerliche Belastung des Unternehmens. Die Unternehmen werden im Wesentlichen in Einzelgewerbetreibende (EGT) und Personengesellschaften (PerGes) auf der einen und Kapitalgesellschaften (KapGes) auf der anderen Seite unterschieden. Daneben existieren einige Mischformen wie z. B. die GmbH & Co KG und sonstige juristische Personen.⁴⁵ In Kapitel 2.1.1 wird auf die Besteuerung von Einzelgewerbetreibenden und Personengesellschaften, in Kapitel 2.1.2 auf die von Kapitalgesellschaften eingegangen. Eine Betrachtung der Mischformen und sonstiger juristischer Personen⁴⁶ findet nicht statt.

2.1.1 Einzelunternehmen und Personengesellschaften

Von den etwa 6 Mio. Betrieben, die es 1996/97 schätzungsweise in der BRD gab,⁴⁷ zählten mehr als 5 Mio. zu den Klein- und Kleinstbetrieben⁴⁸. Die meisten dieser Unternehmen bestehen in der Form des Einzelunternehmers oder der Personengesellschaft.⁴⁹ Diese, in der vorliegenden Arbeit unter dem Begriff Personenunternehmen zusammengefassten Unternehmen⁵⁰, sind durch die Einheit von wirtschaftlicher Existenz des Inhabers und Existenz des Betriebs gekennzeichnet.⁵¹

Weil der Einzelunternehmer als natürliche Person mit seinem Unternehmen eine rechtliche und wirtschaftliche Einheit bildet, können zwischen dem Un-

⁴⁵ Vgl. Schierenbeck (2000), S. 28f.

⁴⁶ Dazu gehören Genossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und öffentlich-rechtliche Formen mit/ohne eigene(r) Rechtspersönlichkeit. Ebd., S. 28.

⁴⁷ Vgl. Rahmen (1998), S. 6.

⁴⁸ Ein eindeutiger Betriebsgrößenbegriff ist aus den Steuergesetzen nicht ersichtlich. Klein- und Kleinstbetriebe werden, berücksichtigt man quantitative Kriterien, anhand der Anzahl der Beschäftigten, des Gewinns, der Bilanzsumme und anderer Kriterien untergliedert. Da aber keine Einigkeit über die Ausprägung der Merkmale, die einen kleinen Betrieb spezifizieren, herrscht, soll hier auf eine Definition verzichtet werden. Ebd., S. 8f.

⁴⁹ Ebd., S. 6.

⁵⁰ Vgl. Mielke (1997), S. 25.

⁵¹ Vgl. Wolters/Hauser (2001), S. 30.

ternehmer und dem Unternehmen keine zivil- oder steuerrechtlich anzuerkennenden Verträge abgeschlossen werden. So wie die Einzelperson den Verlust ihres Unternehmens allein zu tragen hat und unbeschränkt in Höhe ihres Privatvermögens dafür haftet, steht auch ihr allein der Gewinn zu.⁵² Daraus folgt, dass nicht das Unternehmen, sondern die natürliche Person der Besteuerung unterliegt. Die Einkünfte, die sie aus ihrer Tätigkeit erzielt⁵³, unterliegen nach § 2 Abs. 1 EStG der ESt. Ein Einzelunternehmen kann kraft seiner gewerblichen Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG ein Gewerbebetrieb sein.⁵⁴ Dieser ist Gegenstand der Belastung mit GewSt (§ 2 Abs. 1 GewStG), Steuerschuldner ist aber die Einzelperson.⁵⁵

Neben dem Einzelunternehmen ist unter den Klein- und Kleinstbetrieben die Personengesellschaft weit verbreitet. In ihr schließen sich natürliche oder juristische Personen zur Verfolgung eines gemeinsamen, beliebigen Zwecks zusammen (§ 705 BGB).⁵⁶ Im Gegensatz zum Einzelunternehmer wird die Personengesellschaft grundsätzlich von ihren Gesellschaftern getrennt gewürdigt, so dass Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern steuerlich anzuerkennen sind. In Fragen der Besteuerung sind die Personengesellschaften den Einzelunternehmern jedoch gleichgestellt.⁵⁷ So kann die Personengesellschaft, wie das Einzelunternehmen, kein selbständiger Steuerschuldner sein. Auch hier sind die Gesellschafter mit ihrem zu versteuernden Einkommen (zvE) als natürliche Personen gem. § 1 EStG einkommensteuerpflichtig. Personengesellschaften gelten – wie Einzelunternehmer – dann als Gewerbebetrieb, wenn sie eine gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausüben. Handelt es sich um eine Personenhandelsgesellschaft, z. B. eine Offene Handelsgesellschaft (OHG) oder Kommanditgesellschaft (KG), so wird automatisch unterstellt, dass es sich um einen Gewerbebetrieb handelt. Gesellschafter solch einer Gesellschaft gelten

⁵² Vgl. Rahmen (1998), S. 26.

⁵³ Ein Einzelunternehmer kann in Abhängigkeit von der Tätigkeit, die er ausübt, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder aus selbständiger Tätigkeit (§ 18 EStG) erzielen. Vgl. Rahmen (1998), S. 27. In der Untersuchung werden nur Unternehmen berücksichtigt, die ein Gewerbebetrieb sind.

⁵⁴ Vgl. Montag (1998), S. 527.

⁵⁵ Vgl. Rahmen (1998), S. 27.

⁵⁶ Vgl. Wolters/Hauser (2001), S. 37.

⁵⁷ Vgl. Schierenbeck (2000), S. 30 und Rahmen (1998), S. 30.

als Mitunternehmer und erzielen als solche gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb.⁵⁸

Für die GewSt ist bei Personengesellschaften, wie bei Einzelunternehmen auch, der Gewerbeertrag die Besteuerungsgrundlage (§ 6 GewStG). Jedoch erkennt das Gewerbesteuerrecht die Teilrechtsfähigkeit der Personengesellschaft an. Denn diese ist gem. § 5 GewStG – im Gegensatz zum Einzelunternehmer – nicht nur Gegenstand der Belastung sondern auch Steuerschuldner der GewSt.

2.1.2 Kapitalgesellschaften

Personenunternehmen sind gerade für kleine Handwerker oder Anbieter von Dienstleistungen, die oft auch als Familienbetriebe organisiert sind, interessant. Wächst das Unternehmen aber über eine bestimmte Größe hinaus, so eignen sich diese Rechtsformen, v. a. wegen der unbeschränkten Haftung, nicht mehr. Dann wird die Unternehmung häufig in Form einer Kapitalgesellschaft, also einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) oder Aktiengesellschaft (AG) geführt.⁵⁹ Im Gegensatz zu den Personenunternehmen müssen die Gesellschafter nicht zwingend an der Leitung der Gesellschaft beteiligt sein.⁶⁰

Die Kapitalgesellschaften sind juristische Personen des privaten Rechts. Sie besitzen im Gegensatz zu Personenunternehmen eine selbständige Rechtspersönlichkeit. Kraft ihrer Rechtsform ist die Kapitalgesellschaft gem. § 1 KStG körperschaftsteuerpflichtig.⁶¹ Steuerobjekt ist das Einkommen, Bemessungsgrundlage das zu versteuernde Einkommen der Kapitalgesellschaft.⁶² Das Einkommen der Gesellschaft ist gem. § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und den Sondervorschriften des KStG zu bestimmen.⁶³ Unerheblich für die Ermittlung des Einkommens ist dabei, ob es ausgeschüttet wird (§ 8 Abs. 3 KStG).⁶⁴

⁵⁸ Vgl. Montag (1998), S. 527.

⁵⁹ Vgl. Rahmen (1998), S. 28 und 32ff.

⁶⁰ Vgl. Wolters/Hauser (2001), S. 40.

⁶¹ Die unter § 1 KStG aufgeführten Körperschaften müssen alle in- und ausländischen Einkommen im Rahmen der KSt versteuern, soweit sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 KStG). Nicht im Inland ansässige Körperschaften sind beschränkt körperschaftsteuerpflichtig, d. h. sie müssen nur ihre inländischen Einkünfte versteuern (§ 2 Nr. 1 KStG). Siehe hierzu Hollidt (2001), S. 82 und Pezzer (1998), S. 479.

⁶² Vgl. Pezzer (1998), S. 483.

⁶³ Siehe u. a. Hollidt (2001), S. 83f., Pezzer (1998), S. 485 und Zenthöfer/Leben (2001), S. 21.

⁶⁴ Vgl. Hollidt (2001), S. 86.

Üblicherweise erhält ein Gesellschafter für vorher geleistete Einlagen in das Eigenkapital Ausschüttungen aus dem nach Abzug der KSt verbleibenden Gewinn (Nettodividende). Diese Ausschüttungen werden in einem klassischen Steuersystem durch den Anteilseigner nochmals mit seiner individuellen ESt belastet. Die sich daraus ergebende Doppelbelastung wird häufig dadurch gerechtfertigt, dass es sich bei der Körperschaft und dem Anteilseigner um eigenständige Rechtssubjekte handelt. Seit 1977 galt in der BRD allerdings das sog. Anrechnungsverfahren, bei dem KSt, die auf ausgeschüttete Gewinne anfiel, voll auf die darauf zu leistende ESt angerechnet wurde. Dies führte dazu, dass ausgeschüttete Gewinne im Ergebnis von KSt vollständig befreit, thesaurierte Gewinne aber mit KSt belastet waren.⁶⁵

Die eigene Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft beeinflusst außerdem die steuerliche Behandlung des Verhältnisses der Gesellschaft zu ihren Gesellschaftern und unterscheidet sich dahingehend von den Personengesellschaften. Die zivilrechtlichen Vereinbarungen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern sind steuerrechtlich anerkannt, so dass die finanziellen Folgen hieraus zu akzeptieren sind. Zu diesen Vereinbarungen gehören u. a. Pensionsvereinbarungen, Arbeits-, Darlehens-, Pacht- und Mietverträge.⁶⁶

Die Kapitalgesellschaften sind kraft Rechtsform gewerbsteuerpflichtig. Sie gelten unabhängig von ihrer Tätigkeit stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 GewStG).⁶⁷ Steuerschuldner ist ebenfalls die Kapitalgesellschaft. Wie bei der Personengesellschaft ist hier der Gewerbeertrag Bemessungsgrundlage für die GewSt.⁶⁸

⁶⁵ Vgl. Pezzer (1998), S. 471ff.

⁶⁶ Vgl. Schneeloch et al (2000), S. 1625. Ein Beispiel für solch eine Vereinbarung ist ein Geschäftsführervertrag, den ein Gesellschafter mit seiner Gesellschaft abschließt. Das Geschäftsführergehalt, welches ihm zusteht, schmälert als Betriebsausgabe das Einkommen der Kapitalgesellschaft. Es ist auf der anderen Seite aber als Einkunft aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 Abs. 1 EStG mit ESt zu belasten. Siehe hierzu Schult (2002), S. 89.

⁶⁷ Vgl. Montag (1998), S. 528.

⁶⁸ Vgl. Hollidt (2001), S. 112f.

2.2 Die Reform der Unternehmensbesteuerung

In der Vergangenheit wurde das deutsche System der Unternehmensbesteuerung vielfach kritisiert. Aus diesem Grund setzte der Bundesfinanzminister 1999 eine Kommission ein, die die wichtigsten Kritikpunkte aufgriff und Vorschläge für ein besseres Unternehmensbesteuerungssystem unterbreitete. Im April 1999 veröffentlichte die sog. Brühler Kommission ihre „Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung“.⁶⁹ Kap. 2.2.1 skizziert die wichtigsten Kritikpunkte am alten Steuersystem und stellt die Vorschläge der Kommission vor. Dem schließt sich eine an der Zielsetzung der Untersuchung orientierte Darstellung der verschiedenen im StSenkG und StSenkErgG verabschiedeten Reformmaßnahmen an (Kap. 2.2.2). Ebenfalls Berücksichtigung in den Ausführungen finden im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (StEntlG)⁷⁰ verankerte Reformen der ESt.

2.2.1 Gründe und Ziele der Reform der Unternehmensbesteuerung

Im Folgenden werden die Standpunkte der Brühler Kommission und der Bundesregierung wiedergegeben. Sie führen die Arbeitslosigkeit, die in den 1990er Jahren stark angestiegen war, als einen der Auslöser, der zur Entwicklung eines Konzeptes für die Reform der Unternehmensbesteuerung führte, an. Verantwortlich für die hohe Arbeitslosigkeit soll u. a. die nachlassende Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland gegenüber dem Ausland sein. Eine der Schlussfolgerungen aus dieser Erkenntnis war, dass die im internationalen Vergleich relativ hohen tarifären Steuerbelastungen für in Deutschland erwirtschaftete Gewinne für diese Entwicklung verantwortlich seien. Neben dem Ziel, die Attraktivität Deutschlands für ausländische Investoren zu erhöhen, galt es auch, die Besteuerung des in der BRD ansässigen Mittelstands derart zu gestalten, dass arbeitsplatzfördernde Effekte erzielt werden können. Des Weiteren sollte das neue Unternehmensbesteuerungskonzept der fortschreitenden europäischen Integration und den zunehmenden globalen Verflechtungen Rechnung tragen.⁷¹ Die Kompli

⁶⁹ Vgl. BMF (1999a), S. 11.

⁷⁰ Vgl. BGBl I (1999), S. 402.

⁷¹ Vgl. BMF (1999a), S. 14.

ziertheit des Anrechnungsverfahrens und dessen hohe Missbrauchsanfälligkeit sind als weitere Gründe der Reform – insbesondere bei den Kapitalgesellschaften – aufgeführt.⁷²

Ein weiteres Ziel, welches die Kommission bei der Entwicklung der Reformvorschläge berücksichtigen sollte, war die Rechtsformneutralität der Besteuerung. Die Unternehmenseinkünfte sollten mit Unternehmenssteuern von insgesamt maximal 35 % besteuert werden.⁷³ Die Reformvorschläge orientieren sich an diesen Vorgaben, konnten jedoch die letztgenannten Ziele nicht vollständig berücksichtigen. So war z. B. aufgrund der Haushaltslage eine Senkung des gesamten Unternehmenssteuersatzes⁷⁴ auf 35 % nicht zu verwirklichen.

Mit dem Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren (HEV) wurde bewusst eine Besserstellung von einbehaltenen gegenüber ausgeschütteten Gewinnen bei Kapitalgesellschaften in Kauf genommen.⁷⁵

Aus dem Ziel der Rechtsformneutralität folgte, dass die Senkung der Steuersätze für Kapitalgesellschaften ebenfalls Veränderungen bei der Besteuerung der Personenunternehmen notwendig machten. Solche Maßnahmen sollen über die Innenfinanzierung die Bildung von Eigenkapital stärken, da gerade diese Unternehmen kaum Zugang zu den Kapitalmärkten haben. Da solch eine Veränderung zwingend auch eine Reform der GewSt nach sich ziehen würde, konnte sie bisher nicht umgesetzt werden.⁷⁶

2.2.2 Die Maßnahmen der Unternehmenssteuerreform im Überblick

Die einzelnen durch die Kommission vorgestellten und im StSenkG und StSenkErgG beschlossenen Maßnahmen, die erstmalig ab dem Veranlagungszeitraum 2001 gelten, werden im Folgenden vorgestellt. Die Reform der Unterneh

⁷² Vgl. Pezzer (2000), S. 145.

⁷³ Vgl. BMF (1999a), S. 11.

⁷⁴ Da die GewSt nach Auffassung der Kommission wie eine Gewinnsteuer zu behandeln ist, soll sie in diesem Steuersatz berücksichtigt werden. Vgl. BMF (1999a), S. 15.

⁷⁵ Bereits bei der Einführung des Vollarrechnungsverfahrens mit dem KStG in der Fassung von 1977 stellte die Bundesregierung fest, dass eine Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne nicht grundsätzlich abzulehnen ist. Die Entscheidung, ob Doppelbelastungen aufrechterhalten, gemildert oder beseitigt werden, unterliegt ausschließlich Zweckmäßigkeitserwägungen. Damals hatte man das Vollarrechnungsverfahren damit begründet, die Stellung der Kleinaktionäre stärken zu wollen. Vgl. Pezzer (1995), S. 423.

⁷⁶ Zur Diskussion über die Reform der GewSt vgl. Bach/Vesper (2002) S. 505ff.

mensbesteuerung geht mit Veränderungen des Einkommensteuerrechts einher, welche bereits im StEntlG des Jahres 1999 verankert sind.⁷⁷ Da diese alle Einkommensteuerpflichtigen, also auch die Einzelunternehmer und die Gesellschafter und Anteilseigner⁷⁸ von Personen- und Kapitalgesellschaften betreffen, ist es nötig, der Betrachtung der eigentlichen Maßnahmen zur Unternehmenssteuerreform eine Darstellung wesentlicher Änderungen des Einkommensteuertarifs voranzustellen (Kap. 2.2.2.1). Anschließend erfolgt ein Abriss der Änderungen der Besteuerung der Personenunternehmen (in Kap. 2.2.2.2) und der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter (Kap. 2.2.2.3). Zum Schluss gibt Kap. 2.2.2.4 einen Überblick über die wesentlichen Gegenfinanzierungsmaßnahmen, die dem Ausgleich der mit der Steuerreform verbundenen Mindereinnahmen dienen sollen. Von der Betrachtung sind Regelungen, die für den vorliegenden Untersuchungsgegenstand nicht von Bedeutung sind, ausgeschlossen.

2.2.2.1 Veränderungen bei der Einkommensteuer

Die im StEntlG 1999/2000/2002 verankerten Veränderungen bei der ESt umfassen die stufenweise Absenkung der Steuersätze sowie eine allgemeine Absenkung des Tarifverlaufs. Wie in Abb. 1 dargestellt ist, sank der Eingangsteuersatz von 25,9 % im Jahr 1998 auf 22,9 % in 2000. In den Jahren 2003 und 2005 reduziert er sich voraussichtlich weiter auf 17 % und 15 %. Damit einher geht außerdem die stufenweise Absenkung des Höchststeuersatzes von 53 % (1998) auf 42 % in 2005.⁷⁹

Der Tarifverlauf wird im selben Zeitraum abgeflacht. Der Grundfreibetrag steigt von 6.322 € (1998) auf 7.664 € (2005) während das zvE, ab dem der Proportionalbereich beginnt, von 61.376 € auf 52.125 € sinkt.⁸⁰ Ziel der Tarifsenkung war die Entlastung aller Einkommensteuerzahler.⁸¹

⁷⁷ Vgl. BGBI I (1999), S. 402.

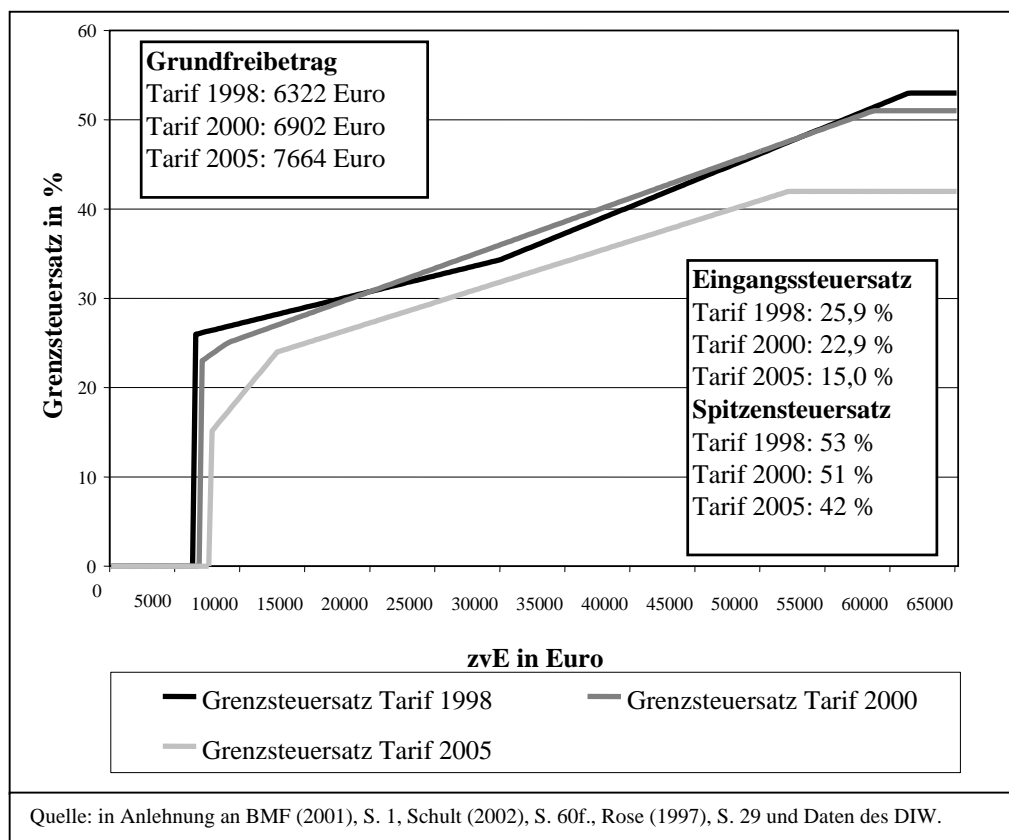
⁷⁸ Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf natürliche Personen. Sobald eine Kapitalgesellschaft der Anteilseigner einer anderen Kapitalgesellschaft ist, gelten andere Regelungen.

⁷⁹ Vgl. BMF (2001), S. 1.

⁸⁰ Ebd., S. 1.

⁸¹ Ebd., S. 2.

Abbildung 1: Grenzsteuersätze der Einkommensteuertarife 1998, 2000 und 2005



2.2.2.2 Besteuerung der Personenunternehmen

Die Personenunternehmen können von der Senkung des Körperschaftsteuersatzes nicht profitieren. Um die Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung trotzdem zu garantieren, schlug die Brühler Kommission das „Optionsmodell“ und die „Sondertarifierung“ des nicht entnommen Gewinnes vor. Im Kern sehen die Vorschläge eine Trennung des Steuersatzes auf im Unternehmen verbleibende Gewinne vom Steuersatz auf Gewinne, die in die Sphäre des Unternehmers gelangen, vor.⁸² Ziel dieser Vorschläge war die Gleichstellung der Personenunternehmen mit den Kapitalgesellschaften. Gerade die mit der Einführung und Umsetzung bei der Finanzverwaltung, den Steuerpflichtigen und Steuerberatern verbundenen Probleme⁸³ haben dazu geführt, dass diese Modelle abgelehnt

⁸² Im Optionsmodell wird das erreicht, wenn das Unternehmen zur Besteuerung wie bei einer Kapitalgesellschaft optiert.

⁸³ Vgl. BMF (1999b), S. 7f

wurden und nun bis zur Neuregelung der GewSt das sogenannte Basismodell Anwendung findet.⁸⁴

Im Basismodell sollen Personenunternehmen von der GewSt freigestellt werden. Dabei galt es zu verhindern, dass es zu wesentlichen Eingriffen in die Finanzautonomie der Gemeinden kommt. „Zu diesem Zweck wird die Einkommensteuer des Unternehmers durch eine pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer verringert.“⁸⁵ Die Bezeichnung pauschal oder fiktiv weist darauf hin, dass die Anrechnung gem. § 35 Abs. 1 Nr. 1 EStG n. F. die tarifliche ESt um das 1,8fache des Gewerbesteuer-Messbetrags vermindert⁸⁶ und dabei vom Hebesatz der Gemeinde losgelöst ist. Nur im Einzelfall lässt sich feststellen, ob es tatsächlich zu einer Entlastung der Unternehmer kommt.⁸⁷

Zur Bestimmung des maßgebenden Gewerbesteuer-Messbetrags wird im § 35 EStG n. F. zwischen den Einkünften des gewerblichen Einzelunternehmers und den Einkünften aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft unterschieden. Während für den Einzelunternehmer der gesamte Steuermessbetrag Grundlage für die Steuerermäßigung ist, dient bei einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft der Anteil des einzelnen Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag als Grundlage (siehe § 35 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG n. F.).⁸⁸

Neben der Einführung der pauschalen Gewerbesteueranrechnung profitieren die Einzelunternehmer und Gesellschafter von Personengesellschaften natürlich darüber hinaus von der Senkung der Steuersätze der ESt.

2.2.2.3 *Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner*

Die wichtigste Maßnahme beim Körperschaftsteuerrecht ist die Senkung des Steuersatzes für Gewinne einer Kapitalgesellschaft auf 25 %. Dieser Steuer-

⁸⁴ Vgl. Thiel (2000), S. 414.

⁸⁵ Thiel (2000), S. 414.

⁸⁶ Wenn ein Unternehmer negative Einkünfte eines Gewerbebetriebs mit positiven – und damit mit GewSt belasteten – Einkünften eines anderen verrechnet und der Anteil seiner gewerblichen Einkünfte am zu versteuernden Einkommen null beträgt, dann kann er von der Gewerbesteueranrechnung nicht Gebrauch machen. Vgl. Thiel (2000), S. 415.

⁸⁷ Vgl. Neu (2000), S. 1934.

⁸⁸ Vgl. Herzig/Lochmann (2000), S. 1729.

satz ist definitiv, weil er unabhängig von der Art der Gewinnverwendung gilt.⁸⁹ Gleichzeitig entfällt die bisherige Spaltung des Körperschaftsteuersatzes in 40 % auf thesaurierte und 30 % auf ausgeschüttete Gewinne und das damit verbundene Anrechnungsverfahren. Um die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne, die dann sowohl mit KSt als auch mit ESt zu belasten sind, zu mildern, sieht das neue KStG das Halbeinkünfteverfahren vor.⁹⁰

Die empfangenen Gewinnanteile fließen dann nur zur Hälfte bei der Ermittlung des zVE des Unternehmers ein.⁹¹ Daraus ergibt sich eine Steuerbefreiung der Hälfte der in- und ausländischen Dividenden und wirtschaftlich vergleichbarer Einnahmen durch § 3 Nr. 40 EStG n. F.⁹² Ergänzend regelt § 3c Abs. 2 EStG n. F., dass Aufwendungen, die mit diesen Einnahmen verbunden sind, nur zur Hälfte abziehbar sind.⁹³ Während das Anrechnungsverfahren die Belastung mit KSt reduziert, kommt es nun zu einer Milderung auf Seiten der ESt.⁹⁴

Mit dem Halbeinkünfteverfahren entfällt auch die Notwendigkeit zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals (vEK), da die Aufzeichnung der historischen Vorbelastung der Gewinne mit KSt nicht mehr notwendig ist.⁹⁵ Dennoch sind die Altbestände des vEK mit Inkrafttreten des Halbeinkünfteverfahrens zum Ende des Jahres 2000 gesondert festzustellen und neu zu gliedern. Während eines 15-jährigen Übergangszeitraums können dann noch Ausschüttungen aus den Altbeständen des vEK vorgenommen und Körperschaftsteuergutschriften geltend gemacht werden.⁹⁶

Vom Übergang zum Halbeinkünfteverfahren profitieren v. a. grenzübergreifende Investitionen. Das alte Anrechnungsverfahren ist zwar unter der Annahme einer geschlossenen Volkswirtschaft optimal, da es die Inlandsdividenden komplett von KSt freistellte. Aber es benachteiligte Ausländer, die im Inland und

⁸⁹ Vgl. Eisgruber (2001), S. 1493.

⁹⁰ Werden Dividenden von einer Körperschaft an eine andere ausgeschüttet, so bleiben diese bei der Besteuerung der die Dividende empfangenden Körperschaft völlig außer Ansatz (§ 8b Abs. 1 KStG). Dies war nötig, um Mehrfachbelastungen, die sich aus der Aufgabe des Anrechnungsverfahrens ergaben, zu vermeiden. Vgl. Eisgruber (2001), S. 1494 und Krawitz (2000), S. 1722.

⁹¹ Vgl. Göppfart (2000), S. 222.

⁹² Sofern es notwendig ist, wird durch die Abkürzungen n. F. für neue Fassung und a. F. für alte Fassung unterschieden.

⁹³ Vgl. Pezzer (2000), S. 149 und Grützner (2001), S. 13.

⁹⁴ Vgl. Dickescheid (2002), S. 127.

⁹⁵ Vgl. Lang (2001), S. 2110ff. und Eisgruber (2000), S. 1494.

⁹⁶ Zum Ausschüttungsverhalten in der Übergangszeit siehe Klappdor/Hild (2000), S. 737 und Wesselbaum-Neugebauer (2000), S. 1896ff.

Inländer, die im Ausland investierten, da diese die Körperschaftsteueranrechnung nicht in Anspruch nehmen konnten.⁹⁷

Ob natürliche Personen durch das Halbeinkünfteverfahren besser gestellt werden als durch das Anrechnungsverfahren, hängt von der Höhe ihres individuellen Grenzsteuersatzes ab. Gerade Steuerpflichtige mit geringem Einkommen stellte das bisher praktizierte Anrechnungsverfahren besser, da die ausgeschütteten Gewinne mit einem im Vergleich zur KSt niedrigeren Einkommensteuersatz belastet wurden. Vom Übergang zum Halbeinkünfteverfahren dagegen profitieren Anteilseigner nur, wenn ihr Einkommensteuersatz über 40 % liegt.⁹⁸

2.2.2.4 Maßnahmen der Gegenfinanzierung

Wie unter anderem im Bericht der Brühler Kommission angeführt ist, sind die Entlastungen der Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften mit erheblichen Mindereinnahmen des Staates verbunden, so dass die Bundesregierung im Gesetz vorbeugend Maßnahmen zur Gegenfinanzierung beschlossen hat. Zu diesen Maßnahmen gehören vor allem Veränderungen bei den Abschreibungsbedingungen. So wird der degressive Abschreibungssatz für bewegliche Wirtschaftsgüter von 30 % auf 20 % und der lineare Abschreibungssatz für Betriebsgebäude von 4 % auf 3 % gesenkt. Gleichzeitig verlängern sich die steuerlichen Abschreibungszeiträume für bewegliche Anlagegüter. Für kleine und mittlere Betriebe entfallen zudem Möglichkeiten der Sonder- und Ansparabschreibungen.⁹⁹

Auch die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte für Personenunternehmen, die als Übergangslösung bis zu einer wirklichen Unternehmenssteuerreform gedacht war, entfällt nun.¹⁰⁰ Sie begrenzte gem. § 32c EStG a. F. den Einkommensteuertarif auf den Anteil der gewerblichen Einkünfte an der Summe der Einkünfte, sofern dieser 84.834 DM (43.375 €) übersteigt, auf maximal 43 %. Dafür wurde ein sog. Entlastungsbetrag von der tariflichen ESt abgezogen.¹⁰¹ An die

⁹⁷ Vgl. Dickscheid (2002), S. 133.

⁹⁸ Vgl. Bach (2001), S. 58.

⁹⁹ Ebd., S. 54.

¹⁰⁰ Ebd., S. 54.

¹⁰¹ Zur Bestimmung des Entlastungsbetrags siehe Schult (1998), S. 60f.

Stelle der Tarifbegrenzung, die gegen den Gleichheitsgrundsatz verstieß, tritt nun die oben beschriebene Gewerbesteueranrechnung.¹⁰²

3 Entwicklung des Simulationsmodells

Durch das entwickelte Modell kann gezeigt werden, wie die Unternehmenssteuerreform sich auf vorher zu spezifizierende Modellunternehmen auswirkt. Neben der Darstellung der absoluten Veränderung in der Steuerbelastung durch den Systemwechsel und die Senkung der Steuersätze erfolgt die Bestimmung von Unternehmenstypen, die von den Reformmaßnahmen besonders profitieren oder deren Steuerbelastung steigt. Besonderes Augenmerk wird auf die Frage der Rechtsformneutralität gelegt. Ein Rechtsformvergleich soll zeigen, ob und unter welchen Bedingungen die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung eines Personenernehmens die niedrigen Körperschaftsteuersätze und das Halbeinkünfteverfahren bei einer Kapitalgesellschaft aufwiegen können.

Im folgenden Abschnitt erfolgt die Darstellung der notwendigen Vorbereitungen für die Durchführung der Veranlagungssimulation. In einem ersten Schritt (Kap. 3.1) ist dabei die Bestimmung der Modellunternehmen und eine Beschreibung der zugrunde liegenden Datengrundlagen notwendig. Dem fügt sich die Beschreibung der Grundstruktur des Modells und des Ablaufs der Berechnungen in Kap. 3.2 an.

Da das Ziel eine möglichst korrekte Nachbildung der Veranlagung durch die Finanzbehörden ist, muss auf die Entwicklung der Codes und Programmablaufpläne besondere Rücksicht genommen werden. Die Schilderung dieser Entwicklung schließt sich für einzelne Steuerarten in Kap. 3.3 an. Bevor die Durchführung der Veranlagung beginnt, erfolgt eine Zusammenfassung (Kap. 3.4).

3.1 Datengrundlage der Untersuchung

Die Untersuchung beginnt mit der Bestimmung der Modellunternehmen, anhand derer die Veranlagung der Unternehmenssteuern durchzuführen ist. Dafür sind eine Reihe von Informationen über Merkmalsausprägungen der zu untersu-

¹⁰² Vgl. Marré (1998), S. 451f.

chenden Unternehmen notwendig. Welche das sind, beschreibt Kap. 3.1.1. Welche potenziellen Datensätze besonders für die Untersuchung geeignet sind, wie aussagefähig sie sind und wie die Modellunternehmen anschließend gebildet werden, zeigt Kap. 3.1.2.

3.1.1 Anforderungen an die Datengrundlage

Die Veranlagung der Steuern soll im Idealfall anhand von Unternehmen erfolgen, die möglichst repräsentativ für die Gesamtheit der Unternehmen in der BRD sind. Da nicht ein einziger Unternehmenstyp alle Unternehmen repräsentieren kann, erfolgt die Bestimmung verschiedener Typen, der sog. Modellunternehmen, die nach der Rechtsform, die für den Ablauf der Simulation und die zu veranlagenden Steuerarten bestimmend ist, differenziert sein müssen. Allerdings ist die Einteilung der Unternehmen ausschließlich nach der Rechtsform nicht ausreichend, da auch die einzelnen Unternehmen innerhalb einer Rechtsform heterogen sind. Aus diesem Grund schließt sich der Gliederung nach Rechtsformen noch die nach der Unternehmensgröße an.

Zur Veranlagung der einzelnen Steuerarten sind v. a. Informationen nötig, die der Ableitung der Bemessungsgrundlagen dienen können; so z. B. der Ertrag der Unternehmen. Für weitergehende Variationsrechnungen kann es außerdem interessant sein, über zusätzliche Angaben zu den Unternehmen zu verfügen. Möchte man z. B. Aussagen über die Vorteilhaftigkeit bestimmter Finanzierungsformen oder die steuerlichen Auswirkungen der Veränderungen der Abschreibungsbedingungen treffen, dann werden Informationen über die Anlage- und Finanzierungsstruktur der Unternehmen benötigt.

Eine letzte Forderung an die Datengrundlage ist ein möglichst hoher Grad an Aktualität, v. a. wenn die verwendeten Modellunternehmen repräsentativen Unternehmenstypen entsprechen sollen und mit den Daten Aussagen auf das sich durch die Reform verändernde Steueraufkommen abzuleiten sind. Im Folgenden zeigt sich, dass nur wenige Datenquellen verfügbar und in der Lage sind, steuerlich relevante Informationen über die Ertrags- und Vermögenslage zu liefern und dabei die Unternehmensdaten nach Rechtsform und Größe getrennt auszuweisen.

3.1.2 Verfügbare Datensätze und Ableitung der Modellunternehmen

Es ist vorteilhaft, die Modellunternehmen auf einer Vielzahl von Einzeldatensätzen, wie die Finanzbehörden sie erheben, zu fundieren. Mittels solcher Daten ist auch der Aufbau eines Modells zur Steuermikrosimulation denkbar. Gründe für die eingeschränkte Verfügbarkeit von Einzeldatensätzen schildert Kap. 3.1.2.1. Für die Untersuchung werden deshalb aggregierte Datensätze herangezogen. Eine Beschreibung von Datensätzen, die aggregierte Informationen zu Unternehmen liefern, erfolgt in Kap. 3.1.2.2. Dort zeigt sich, dass die Einheitswertstatistik und die Gewerbesteuerstatistik des Jahres 1995 geeignet sind, die Anforderungen der vorliegenden Arbeit an einen Datensatz zu erfüllen. Eine Beschreibung der beiden Datensätze liefert Kap. 3.1.2.3. Daran fügt sich eine Darstellung der spezifischen Merkmale, auf die besonderes Augenmerk gelegt wurde (Kap. 3.1.2.4).

3.1.2.1 *Verfügbarkeit von Einzeldatensätzen aus der Steuerstatistik*

Um repräsentative Modellunternehmen ableiten zu können, sind Angaben über einzelne Steuerpflichtige notwendig. Die Finanzbehörden erheben solche Daten regelmäßig und die Statistischen Ämter werten diese in den Steuerstatistiken aus. In der Regel sind aber nicht die disaggregierten, sondern nur aggregierte Daten öffentlich zugänglich. Sie vermitteln oft nur ein eingeschränktes und unvollständiges Bild der Realität und sind damit als Grundlage für ökonomische Analysen und darauf aufbauendes wirtschaftspolitisches Handeln nur bedingt geeignet.¹⁰³

Ein weiterer Aspekt, der die Nutzung der (Einzel-)Daten aus der Steuerstatistik für externe Wissenschaftler stark einschränkt, ist der Datenschutz. Die herausragende Bedeutung des Statistikgeheimnisses und der Anonymisierung dienen in erster Linie dem Schutz des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung des Einzelnen. Daher dürfen externe Forscher gem. § 16 Abs. 1 Nr. 4 BStatG nur anonymisierte Einzeldaten verwenden. Eine Ausnahmeregelung besteht nur für Einrichtungen mit der Aufgabe unabhängiger wissenschaftlicher Forschung. Nach diesem sog. Wissenschaftsprivileg können diese dann Einzelangaben erhalten,

¹⁰³ Vgl. Wagner (1999), S. 9.

wenn die Angaben dem Steuerpflichtigen nur mit unverhältnismäßig großem Aufwand an Zeit, Kosten und Arbeitskraft zugeordnet werden können (§ 16 Abs. 6 BStatG).¹⁰⁴

Solche sog. faktisch anonymisierten Einzeldaten sind mittlerweile – insbesondere in Hinblick auf Personen- und Haushaltsdaten¹⁰⁵ – für Wissenschaftler verfügbar. Bei Daten aus Unternehmens- und Betriebserhebungen ist das noch nicht bzw. nur sehr eingeschränkt der Fall. Dafür gibt es eine Vielzahl von Gründen. Die Sensibilität von Unternehmenserhebungen ist wesentlich höher einzustufen als die von Personen- und Haushaltsdaten, da ein Dritter aus den Kenntnissen über Unternehmen eher Nutzen ziehen kann. Die Datensätze sind zudem schwer zu anonymisieren. Erstens sind die Grundgesamtheiten wesentlich kleiner als z. B. bei der Einkommensteuerstatistik¹⁰⁶ und es kommen häufiger dominierende Einzelfälle vor. Zudem sind die Betriebsgrößenklassen ungleichmäßig besetzt. In einzelnen Klassen gibt es wenige große Einheiten, die leicht zu deanonymisieren sind. Ein weiterer Grund für die Zurückhaltung bei der Veröffentlichung dieser Daten ist der starke Zusammenhang zwischen einzelnen Wirtschaftsstatistiken. Sind Unternehmen zu verschiedenen Erhebungen meldepflichtig und sind die Ergebnisse dieser Erhebungen verfügbar, dann kann ein Externer die Einzeldaten noch leichter ihrem Träger zuordnen.¹⁰⁷

Weil Unternehmensdaten schwer anonymisierbar sind und die vorliegende Arbeit nicht unter das Wissenschaftsprivileg des § 16 BStatG fällt, ist die Benutzung von Einzeldatensätzen nicht möglich. Stattdessen finden Informationen aus aggregiertem Datenmaterial Verwendung.¹⁰⁸

¹⁰⁴ Vgl. Gnos (1999), S. 19 und 22f.

¹⁰⁵ Faktisch anonymisierte Mikrodaten gibt es in Form des Mikrozensus, der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe und des Europäischen Haushaltspanels. Vgl. Gnos (1999), S. 20.

¹⁰⁶ Die ESt-Statistik umfasst rd. 30 Mio. Einzeldatensätze. Vgl. Meyer, K. (1998), S. 567.

¹⁰⁷ Vgl. Gnos (1999), S. 21f.

¹⁰⁸ Oftmals geht mit der Verwendung von Datenmaterial der amtlichen Statistik auch ein Adäquationsproblem einher. Die Begriffe und Abgrenzungen in der Statistik sind am Steuerrecht orientiert und weichen von den Begriffen z. B. der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung ab (vgl. Meyer, K. (1998), S. 568). Im vorliegenden Fall stellt sich dieses Problem allerdings nicht.

3.1.2.2 *Potenzielle aggregierte Datensätze im Überblick*

In Deutschland erheben verschiedene Einrichtungen Unternehmensdaten und machen diese zum Teil der Öffentlichkeit zugänglich. Dazu gehören z. B. die Bilanzstatistik der Bundesbank¹⁰⁹, das Betriebspanel des Instituts für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung (IAB)¹¹⁰ und die Veröffentlichungen der amtlichen Statistik auf staatlicher Seite sowie eine Reihe von Unternehmenserhebungen auf nicht-staatlicher Seite. Zu diesen zählen u. a. die Erhebungen des Ifo Instituts.¹¹¹

Die Statistische Sonderveröffentlichung der Deutschen Bundesbank zu den Jahresabschlüssen von Unternehmen bietet Daten über die Bilanzstruktur von Unternehmen, die Rediskontgeschäfte durchführen. Für diese Geschäfte müssen die Unternehmen ihre Bilanzen im Rahmen einer Bonitätsprüfung bei der Bundesbank einreichen. Weil überwiegend Aktiengesellschaften davon betroffen sind, müssen die Daten anderer Rechtsformen über Hochrechnungen geschätzt werden. Die Statistik ist auch deshalb wenig geeignet, weil sie sich nur auf westdeutsche Unternehmen bezieht, keine steuerlich relevanten Daten erhebt und eine Gliederung der Daten nach Rechtsformen unterbleibt.¹¹²

Seit 1999 besteht für externe Wissenschaftler die Möglichkeit, Mikrodaten aus dem IAB-Betriebspanel abzurufen, ohne die datenschutzrechtlichen Bestimmungen zu verletzen. Die Grundgesamtheit der dem Panel zugrunde liegenden Stichprobe umfasst alle Betriebe mit mindestens einem sozialversicherungspflichtig Beschäftigten.¹¹³ Unternehmensdaten sind wie beim Ifo Institut nach Wirtschaftszweigzugehörigkeit und Betriebsgrößen getrennt aufbereitet. Erfasst werden Informationen zur Beschäftigungsentwicklung, Entlohnung, öffentlichen Förderung mit Lohn- und Investitionszuschüssen und Aus-, Fort- und Weiterbildung.¹¹⁴ Das Betriebspanel ist ebenfalls wenig geeignet, da keine Erhebung steuerlich relevanter Informationen stattfindet.

Die Daten des Ifo Instituts resultieren aus Konjunktur- und Investitionsbefragungen, die regelmäßig unter einer Vielzahl von Unternehmen, die nach ihrer Zu

¹⁰⁹ Vgl. Deutsche Bundesbank (1999).

¹¹⁰ Vgl. Kölling (2001).

¹¹¹ Vgl. Ifo Institut (2002).

¹¹² Vgl. Deutsche Bundesbank (1999), S. 7ff.

¹¹³ Vgl. Kölling (2001), S. 3 und 5.

¹¹⁴ Vgl. Conrads et al (2001), S. 5.

gehörigkeit zu bestimmten Branchen und Regionen geordnet sind, durchgeführt werden.¹¹⁵ Jedoch sind hier die für die Untersuchung notwendigen steuerlichen Aspekte nicht berücksichtigt. Auch die fehlende Gliederung nach Rechtsformen macht die Daten ungeeignet.

Die in der Fachserie 14 des Statistischen Bundesamtes veröffentlichten Steuerstatistiken können die inhaltlichen Anforderungen an die Datengrundlage besser erfüllen. Informationen zur Unternehmensbesteuerung sind in den Veröffentlichungen zur KSt, zur GewSt und zur Feststellung der Einheitswerte der Gewerbebetriebe (Einheitswertstatistik) enthalten.¹¹⁶

Die Körperschaftsteuerstatistik erfasst ausschließlich körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen.¹¹⁷ Weil Personenunternehmen aus der Erfassung ausgeschlossen sind, kann diese Statistik höchstens ergänzenden Charakter bei der Spezifizierung der Unternehmen, die zu den Kapitalgesellschaften zählen, haben.

Für die Herleitung der Modellunternehmen wurde auf die Einheitswertstatistik und die Gewerbesteuerstatistik des Jahres 1995 zurückgegriffen.

3.1.2.3 Aussagefähigkeit der Einheitswert- und Gewerbesteuerstatistik

Die Einheitswertstatistik erfasst sämtliche Wirtschaftsgüter, sonstige Aktiva, Schulden und Abzüge eines Gewerbebetriebes. Das Rohbetriebsvermögen (Wirtschaftsgüter + sonstige aktive Ansätze) vermindert um die Summe der Betriebsschulden ergibt das Betriebsvermögen. Das abgerundete Betriebsvermögen wird Einheitswert genannt.¹¹⁸ Es entspricht näherungsweise dem handelsrechtlichen Eigenkapital. Die Übersichten zur Hauptfeststellung 1995 sind u. a. gleichzeitig nach Rechtsform und Höhe des Einheitswerts gegliedert. Es ist also möglich für die erfassten Gewerbebetriebe nach Rechtsformen gegliederte Angaben über die Bilanzstruktur zu gewinnen. Allerdings liefert die Einheitswertstatistik keine Angaben über die Ertragsseite der betrachteten Unternehmen.

Zu diesem Zweck kann die Gewerbesteuerstatistik des gleichen Jahres herangezogen werden, in der die gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen nach

¹¹⁵ Vgl. Ifo Institut (2002).

¹¹⁶ Die Einkommensteuerstatistik ist ungeeignet, da sie alle Einkommensteuerpflichtigen erfasst.

¹¹⁷ Vgl. Statistisches Bundesamt (2000a), S. 7.

¹¹⁸ Vgl. Statistisches Bundesamt (1999), S. 10f.

Rechtsform und Gewerbeertragsgruppen bzw. Gewerbekapitalgruppen gegliedert sind. Sie enthält v. a. Informationen über den Gewinn aus Gewerbebetrieb sowie die Herleitung des abgerundeten Gewerbeertrags unter Berücksichtigung der vorgeschriebenen Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8 und 9 GewStG und den Verlustvortrag gem. § 10a GewStG.¹¹⁹

Da die Gewerbekapitalsteuer auf den Einheitswert zurückgreift, konnten die Informationen aus der Einheitswertstatistik mit denen der Gewerbesteuerstatistik verknüpft¹²⁰ und die Informationen zur Bilanzstruktur typischer Unternehmen mit denen zum Gewerbeertrag verbunden werden.

In der Einheitswertstatistik sind Gewerbebetriebe mit einem Einheitswert von 1.000 DM oder mehr und einem Gewerbekapital i. S. d. GewStG von mehr als 120.000 DM erfasst.¹²¹ Dies korrespondiert mit den Ansätzen in der Gewerbesteuerstatistik.¹²² Gewerbebetriebe, die zwar steuerpflichtig sind, aber kein ausreichendes Gewerbekapital besitzen, sind in der amtlichen Statistik nicht berücksichtigt bzw. nur nachrichtlich erwähnt. Dadurch kann die Bildung der Durchschnittswerte zur Bestimmung der Modellunternehmen nur auf der Grundlage solcher Unternehmen erfolgen, bei denen es tatsächlich zur Veranlagung von Gewerbekapitalsteuer kommt.

Eine weitere Einschränkung der Aussagefähigkeit der Modellunternehmen ergibt sich aus dem Grad der Differenzierung innerhalb der Rechtsformen. Beide Statistiken unterscheiden nur sehr grob zwischen Einzelgewerbetreibenden/Einzelunternehmern, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften. Es findet sich aber z. B. keine weitergehende Gliederung der Kapitalgesellschaften in GmbH und AG. Entsprechendes gilt für die Personenunternehmen.

Das dritte Problem, welches sich durch das Heranziehen der Daten aus der amtlichen Statistik von 1995 ergibt, ist das Problem der Aktualität. Die Daten können nur eingeschränkt Aussagen über die tatsächliche Finanz- und Ertragslage von Unternehmen in den Jahren 2000 bis 2005 liefern. Aktuellere Veröffentlichungen dieser beiden Statistiken sind nicht verfügbar, weil sowohl die Steuer auf

¹¹⁹ Vgl. Statistisches Bundesamt (2000b), S. 87ff. Zur Gliederung inkl. Gewerbekapitalsteuer siehe auch Übersicht A-1 im Anhang.

¹²⁰ Da die KSt eine derartige Verknüpfung ohne Weiteres nicht ermöglicht, wurde auf ihre Einbeziehung in die Gestaltung der Modellunternehmen verzichtet.

¹²¹ Vgl. Statistisches Bundesamt (1999), S. 12.

¹²² Vgl. Statistisches Bundesamt (2000b), S. 87.

Gewerbekapital als auch die Vermögenssteuer und damit die Hauptfeststellung der Einheitswerte entfällt.¹²³ Die aus der Statistik abgeleiteten Modellunternehmen erheben jedoch keinen Anspruch auf Repräsentativität. Mit ihnen können aber durchaus Aussagen über die Auswirkungen der Maßnahmen der Unternehmenssteuerreform auf einzelne, typische Unternehmen getroffen werden.¹²⁴

3.1.2.4 Ermittlung von für die Simulation benötigten Informationen

Die Unternehmensdaten sind in der Simulation vollkommen variabel angelegt. Voreingestellt sind die Werte, die sich aus den Daten der amtlichen Statistik ermitteln ließen. Es ist aber möglich, z. B. die Verzinsung des Fremdkapitals und die Struktur der Aktiva und der Passiva zu verändern. Variationen dieser Größen wirken sich durch veränderte Zinsaufwendungen und – sofern ein Abschreibungssatz ausgewählt ist – Abschreibungen auf die Höhe des Gewinns aus.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde nach den Vorschriften des EStG und KStG ermittelt. Aus ihm wird der Gewerbeertrag direkt abgeleitet. Dieser ergibt sich aus den Hinzurechnungen und Kürzungen des Gewinns aus Gewerbebetrieb und dem Verlustvortrag (§§ 8ff. GewStG).¹²⁵ Diese gewerbesteuerrechtlichen Modifikationen sind bereits in der Gewerbesteuerstatistik abgebildet und werden direkt ins Modell übernommen. Die KSt greift ebenfalls auf den um bestimmte Größen gemäß KStG und EStG gekürzten Gewinn aus Gewerbebetrieb zu.¹²⁶ Da aber keine Daten über derartige körperschaftsteuerrechtliche Ermittlungen vorlagen, ist unterstellt, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb mit dem körperschaftsteuerrechtlich zu versteuernden Einkommen identisch ist.¹²⁷

¹²³ Vgl. Statistisches Bundesamt (1999), S. 9.

¹²⁴ Die Hochrechnung des Datensatzes bzw. die Verwendung eines aktuellen Datensatzes ist notwendig, wenn z. B. Aussagen über die Veränderung des Steueraufkommens durch die Reform getroffen werden sollen. Für einen einfachen Steuerbelastungsvergleich auf der Ebene der Unternehmen und Gesellschafter ist es dagegen wichtig, dass die einzelnen Merkmale (Gewinn, Höhe der Hinzurechnungen/Kürzungen oder der Verbindlichkeiten u. a.) relativ zueinander passen. Die absolute Höhe, die sich im Zeitablauf sicher verändert hat, ist dafür nicht entscheidend.

¹²⁵ Vgl. Zenthöfer/Leben (2001), S. 174.

¹²⁶ Vgl. Freidank (2001), S. 1032.

¹²⁷ Durch die Vernachlässigung der körperschaftsteuerrechtlichen Modifikationen verringert sich der Erkenntnisgehalt des Modells nicht. Freidank leitet aus dem körperschaftsteuerrechtlichen zVE nur nach Berücksichtigung des Verlustabzugs nach KStG den Gewerbeertrag ab und führt daran die gewerbesteuerrechtlichen Modifikationen durch. Vgl. Freidank 2001, S. 1032.

Im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuerberechnung erfolgt die Überführung des Gewinns aus Gewerbebetrieb in die Sphäre des Unternehmers/Gesellschafters eines Personenunternehmens oder einer Kapitalgesellschaft. Im ersten Fall werden im zVE Einkünfte aus Gewerbebetrieb, im zweiten Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt. Wie hoch die Einnahmen eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft im Vergleich zum Gewinn der Gesellschaft sind, bestimmt der Gewinnverwendungsbeschluss der Gesellschafterversammlung.¹²⁸

Für weitere Analysen sind im Rahmen des Modells ferner Annahmen darüber zu treffen, ob Gesellschafter zusätzlich Einkommen aus anderen Einkunftsarten beziehen. Auch der Familienstand oder die Zahl der Kinder sind variabel.

3.2 Die Grundstruktur des Modells

Bei der Veranlagung der einzelnen Steuerarten, der GewSt, der KSt und der ESt sowie des Solidaritätszuschlags (SolZ), ist eine bestimmte Reihenfolge einzuhalten. Grund dafür sind verschiedene Wechselwirkungen, die zwischen den einzelnen Steuerarten des Systems der Unternehmenssteuern bestehen.

Zu diesen Wechselwirkungen gehören die direkte Abzugsfähigkeit einer Steuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage, der Einfluss einer Steuer auf die Höhe einer anderen Steuer und die Anknüpfung der Zahllast einer Steuer an eine andere Steuer.¹²⁹ Die Berechnung einer Steuerart setzt daher oft die Berechnung anderer Steuerarten voraus.¹³⁰

Sowohl bei der Entwicklung und beim Aufbau des Modells als auch bei der späteren Auswertung der Ergebnisse müssen also die vielfältigen Wechselwirkungen Berücksichtigung finden. Die Struktur und der Ablauf der Berechnungen während der Veranlagungssimulation ist darauf abzustimmen.

Wie der Abb. 2 zu entnehmen ist, beginnt die Veranlagungssimulation mit der Ermittlung oder Bestimmung des Gewinns des Unternehmens. Weil die GewSt diejenige Steuer ist, die sowohl bei ihrer eigenen Bemessungsgrundlage¹³¹

¹²⁸ Vgl. Bauch/Oestreicher (1993), S. 102f.

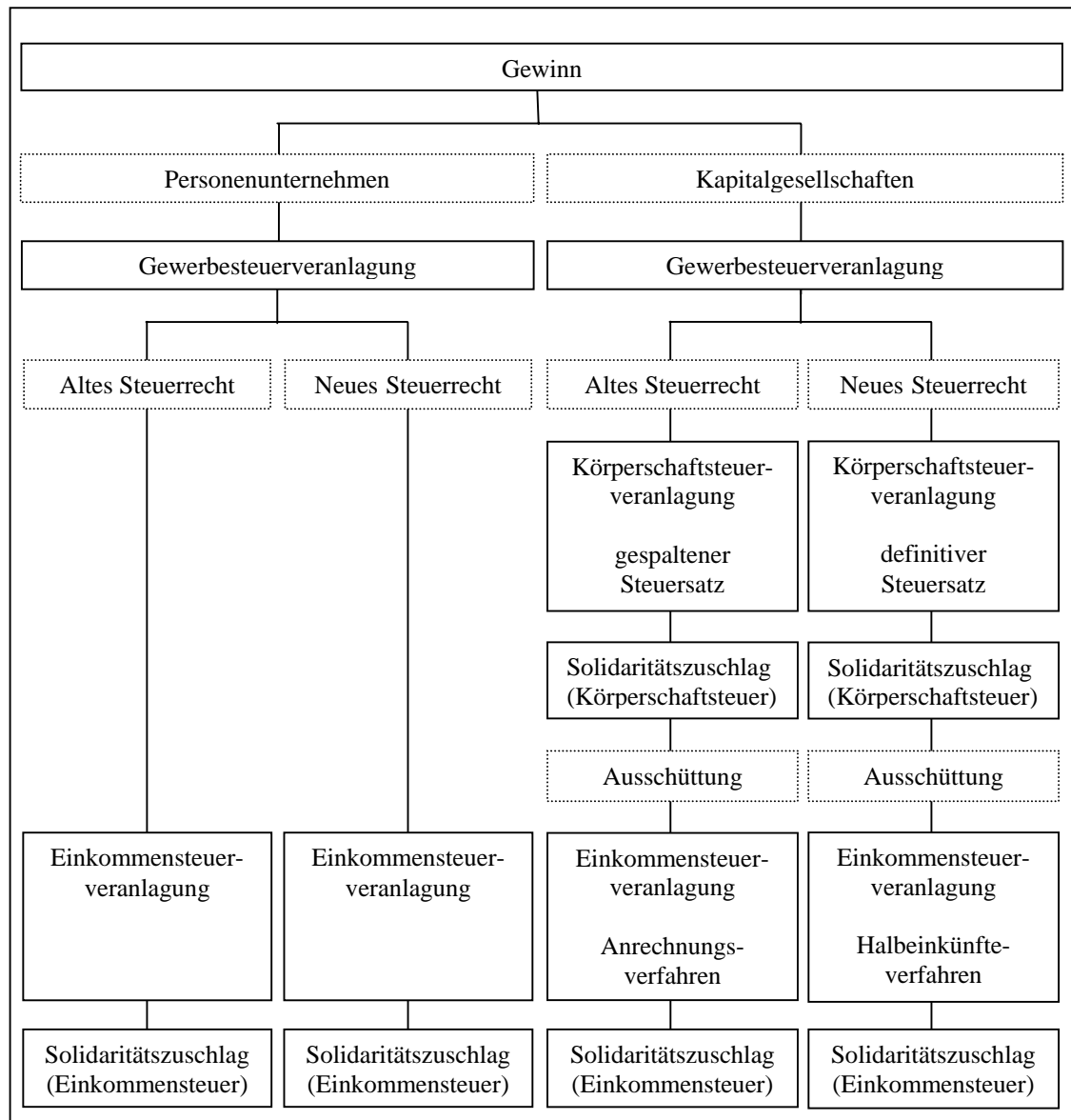
¹²⁹ Vgl. Mielke (1997), S. 65.

¹³⁰ Vgl. Freidank (2001), S. 1031.

¹³¹ Vgl. Beránek (1992), S. 1833.

als auch bei der ESt und KSt abzugsfähig¹³², erfolgt anschließend und noch vor der Berechnung anderer Steuerarten ihre Festsetzung.

Abbildung 2: Ablauf der Veranlagungssimulation



Bei Kapitalgesellschaften ist in einem zweiten Schritt die Ermittlung der KSt durchzuführen. Bei der Bestimmung des mit KSt zu versteuernden Einkommens ist der Abzug der vorher ermittelten Gewerbesteuerschuld vom Gewinn der Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen.¹³³ Der Veranlagung, die getrennt nach altem (Veranlagungszeitraum 2000) und nach neuem Steuerrecht (2005) erfolgt, muss sich sofort die Berechnung des SolZ auf die KSt anschließen, weil für eine

¹³² Vgl. Bergemann (2000), S. 1412 und 1418.

¹³³ Vgl. Schneeloch et al (2000), S. 1621.

Ausschüttung nicht die Bruttodividende sondern die um die festgesetzte KSt und den darauf entfallenden SolZ gekürzte Nettodividende zu verwenden ist. Die Dividende wird anschließend je nach Steuerrecht entweder im Anrechnungs- oder im Halbeinkünfteverfahren mit ESt belastet.¹³⁴ Die Veranlagung erfolgt nach dem jeweils geltendem Einkommensteuertarif.¹³⁵

Auf der Ebene der Inhaber von Personenunternehmen sind die Gewinne, die vorher um die GewSt vermindert wurden, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im mit ESt zu versteuernden Einkommen berücksichtigt. Im Anschluss an die Berechnung der tariflichen ESt nach jeweils geltendem Steuerrecht erfolgt die Berücksichtigung der GewSt bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt.¹³⁶ Die Einkommensteuerschuld kann sich dabei durch den Entlastungsbetrag nach altem Steuerrecht oder die Ermäßigung auf gewerbliche Einkünfte nach neuem Steuerrecht mindern.¹³⁷ Zum Schluss ist auch auf die ESt der SolZ zu erheben.¹³⁸

3.3 Entwicklung der Veranlagungscodes

Im Anschluss an die Gewinnung, Gliederung und Aufbereitung der Unternehmensdaten werden die Codes zur Veranlagung der einzelnen Steuerarten entwickelt bzw. aktualisiert. Die Entwicklung des Moduls zur Berechnung der GewSt wird in Kap. 3.3.1 vorgestellt. Dem schließt sich die Beschreibung der Modellierung der KSt an (Kap. 3.3.2). Im Kap. 3.3.3 folgt die Darstellung der Berechnung der ESt. Hierbei finden die Besonderheiten, die sich bei der Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Gewerbebetrieb ergeben, Berücksichtigung. Die Beschreibung der Simulation des SolZ erfolgt innerhalb der Kapitel zur Veranlagung der ESt und der KSt.

¹³⁴ Vgl. Bergemann (2000), S. 1412. Zum Ablauf der Veranlagung der ESt siehe Übersicht A-3 im Anhang und Kap. 3.3.3.2.

¹³⁵ In der vorliegenden Arbeit wird auf die Darstellung der Erhebung der Kapitalertragsteuer von 25 % auf Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG) verzichtet, da diese nur vorläufigen Charakter hat, weil die über den Quellenabzug einbehaltenen Abzugsbeträge im Fall einer Veranlagung verrechnet werden. Vgl. Marré (1998), S. 459 und Bergemann (2000), S. 1411.

¹³⁶ Vgl. Schult et al (2001), S. 357 und Schneeloch et al (2000), S. 1621.

¹³⁷ Vgl. Schneeloch et al (2000), S. 1621 und 1624.

¹³⁸ Vgl. Schneeloch (1998), S. 190f.

3.3.1 Veranlagung der Gewerbesteuer

Der Gewerbeertrag stehender Gewerbebetriebe unterliegt der Besteuerung durch GewSt. Die Beschreibung der Grundstruktur des Gewerbesteuer tariffs erfolgt in Kap. 3.3.1.1. Besonderheiten, die bei der Veranlagung der GewSt für Personenunternehmen zu beachten sind, sind in Kap. 3.3.1.2 dargestellt.

3.3.1.1 Grundlagen der Gewerbesteuerfestsetzung

Die Bemessungsgrundlage der GewSt ist gem. § 11 Abs. 1 GewStG der abgerundete Gewerbeertrag, der mit einer Steuermesszahl (m) zu multiplizieren ist. Auf diesen sog. Gewerbesteuer-Messbetrag erhebt eine heheberechtigte Gemeinde gem. § 16 Abs. 1 GewStG einen Hebesatz (h).¹³⁹ Bei der Ermittlung der GewSt ist zudem zu berücksichtigen, dass sie selbst als abzugsfähige Betriebsausgabe den Gewerbeertrag mindert.¹⁴⁰ Dadurch bezieht sich die endgültige Gewerbesteuerschuld (S^{Gew}) auf einen Netto-Gewerbeertrag (GE^{netto}).¹⁴¹

$$GE^{netto} = GE^{brutto} - S^{Gew} \quad (I.)$$

Um die Gewerbesteuerschuld darzustellen wurden verschiedene Methoden entwickelt. Das Einkommensteuerrecht lässt zur Bestimmung der Gewerbesteuer-rückstellung die sog. 5/6-Methode zu, bei der die (vorläufige) GewSt, die sich ohne Berücksichtigung ihrer Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe ergeben würde, mit 5/6 multipliziert wird (R 2 Abs. 2 EStR).¹⁴² Sie hat aber den Nachteil, dass sie nicht auf den Hebesatz reagiert und so nur für einen Hebesatz von 400 % ($h = 4$) ein korrektes Ergebnis liefert.¹⁴³ Sie ist damit für das vorliegende Modell wenig geeignet. Daneben existiert die Divisormethode. Unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuerschuld vom Gewerbeertrag lautet die Gleichung zur Berechnung der GewSt¹⁴⁴

¹³⁹ Vgl. Schemmel (2002), S. 100.

¹⁴⁰ Vgl. Schult (2002), S. 103.

¹⁴¹ GE^{brutto} beschreibt den aus dem Gewinn aus Gewerbebetrieb abgeleiteten Gewerbeertrag vor Abzug der darauf veranlagten Gewerbesteuerschuld.

¹⁴² Vgl. Schult (2002), S. 115.

¹⁴³ Vgl. Rose, G. (1997), S. 216.

¹⁴⁴ Vgl. Conradi (2001), S. 322.

$$S^{Gew} = h \times m \times (GE^{brutto} - S^{Gew})$$

$$S^{Gew} = \frac{h \times m}{1 + h \times m} GE^{brutto} \quad (\text{II.})$$

Der in Gleichung II. dargestellte Tarif entspricht einer proportionalen Tariffunktion. Die Funktion zur Bestimmung der GewSt bei Kapitalgesellschaften greift auf diese Gleichung zurück. Als Variablen sind der vorläufige, ungerundete Gewerbeertrag, der Hebesatz und die Steuermesszahl vorzugeben. Die allgemeine Steuermesszahl beträgt zurzeit 5 % (§ 11 Abs. 2 Nr. 2 GewStG).

Der Hebesatz ist im Modell selbständig bestimmbar und somit variabel für verschiedene Szenariorechnungen. Das Hebesatzrecht, welches den Gemeinden zusteht¹⁴⁵, führt dazu, dass der Hebesatz der Gemeinden in der BRD allgemein zwischen 200 % und 500 % liegt und in Einzelfällen sogar 0 % beträgt.¹⁴⁶ Er betrug im Jahr 2000 durchschnittlich 389 %.¹⁴⁷

Für Personenunternehmen ist im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften ein progressiver Tarifverlauf maßgebend.¹⁴⁸

3.3.1.2 Besonderheiten bei der Veranlagung der Gewerbesteuer für Personenunternehmen

Der progressive Tarifverlauf der GewSt für Personengesellschaften ergibt sich durch einen Freibetrag auf den Gewerbeertrag von 24.500 €(48.000 DM) sowie die Staffelung der Messzahlen gem. § 11 Abs. 1 und 2 Nr. 1 GewStG. Tab. 2 zeigt die Messzahlstaffelung in Abhängigkeit von den Gewerbeerträgen unter Einbeziehung des Freibetrags. Dabei ist zu beachten, dass sich die im Gesetz fixierten Grenzen der einzelnen Tarifzonen auf den Gewerbeertrag nach Abzug der GewSt beziehen.¹⁴⁹

¹⁴⁵ Zum Hebesatzrecht siehe Schemmel (2002), S. 40.

¹⁴⁶ Vgl. Schult (2002), S. 102.

¹⁴⁷ Vgl. Statistisches Bundesamt (2001), S. 57f. In der vorliegenden Arbeit wird von einem Hebesatz i. H. v. 400 % ausgegangen. Siehe Kapitel 4.

¹⁴⁸ Vgl. Beránek (1992), S. 1832.

¹⁴⁹ Ebd., S. 1833.

Tabelle 2: Die Steuermesszahlen nach § 11 Abs. 2 GewStG

Gewerbeertrag vor Abzug des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 GewStG				Steuermesszahl
Gewerbeertrag von	24.500 €	bis	36.500 €	1 v. H.
Gewerbeertrag von	36.501 €	bis	48.500 €	2 v. H.
Gewerbeertrag von	48.501 €	bis	60.500 €	3 v. H.
Gewerbeertrag von	60.501 €	bis	72.500 €	4 v. H.
Gewerbeertrag		über	72.500 €	5 v. H.

Quelle: in Anlehnung an Schult (2002), S. 102.

Deshalb ist bei der Herleitung der Funktion zur Berechnung der GewSt bei Personenunternehmen zu beachten, dass „ein Gewerbeertrag, der vor Abzug der Gewerbeertragsteuer in einem bestimmten, dem Staffeltarif zugrundeliegenden Intervall liegt, nach Minderung durch die Steuer kleiner als die untere Grenze dieses Intervalls sein kann und dann auf diesen geminderten Gewerbeertrag die nächst niedrigere Steuermeßzahl anzuwenden ist.“¹⁵⁰

Eine Funktion kann dem Rechnung tragen, indem durch eine iterative Schleife so lange die Gewerbesteuerschuld vom vorläufigen (Brutto-)Gewerbeertrag abgezogen wird, bis der endgültige (Netto-)Gewerbeertrag mit einer endgültigen Gewerbesteuerschuld erreicht ist. Das gleiche Resultat erzielt aber auch eine Funktion, die dieses Problem über die Gestaltung der Grenzen der Tarifzonen berücksichtigt. In der Funktion zur Bestimmung der Gewerbesteuerschuld werden Grenzen für die Tarifzonen bestimmt, die vor Abzug der endgültigen GewSt gelten. Die analytische Herleitung der Tarifzonengrenzen ist im Teil B des Anhangs (Seite A-14) dargestellt.

3.3.2 Veranlagung der Körperschaftsteuer

Wie bereits oben beschrieben, besteuert die KSt das Einkommen der Kapitalgesellschaften. Die Programmierung der Veranlagungscodes für die KSt ist wesentlich einfacher, da der Körperschaftsteuertarif proportional gestaltet ist und keine Freibeträge oder Freigrenzen zu beachten sind.¹⁵¹ Bei der Festsetzung der Steuerschuld ist aber zu bedenken, dass nach altem Steuerrecht auf den gespaltenen und nach neuem Steuerrecht auf den Definitivsteuersatz zurückzugreifen ist.

¹⁵⁰ König et al (1992), S. 923.

¹⁵¹ Vgl. Andel (1998), S. 342ff.

Nach altem Steuerrecht muss der Berechnung der KSt die Frage nach dem Ausschüttungsverhalten der Kapitalgesellschaft vorausgehen. Um die KSt korrekt berechnen und Auswirkungen der 15-jährigen Übergangszeit auf das Ausschüttungsverhalten berücksichtigen zu können, sind Informationen zur Gliederung des vEK nötig.¹⁵² Derartige Informationen sind der zugrunde liegenden amtlichen Statistik nicht zu entnehmen. Das Problem der Darstellung entfällt zudem, wenn unterstellt wird, dass im Veranlagungszeitraum t_0 thesaurierte Unternehmensgewinne nicht mehr für spätere Ausschüttungen zur Verfügung stehen, da der Unternehmer sie im Veranlagungszeitraum t_1 für Investitionen verwendet.¹⁵³

Daher reicht es, bei der Entwicklung der Funktion zur Veranlagung der KSt nach altem Steuerrecht den auszuschüttenden Gewinn mit dem Körperschaftsteuersatz auf ausgeschüttete Gewinne in Höhe von zurzeit 30 % und den einbehaltenen Gewinn mit dem Satz von 40 % zu belasten. Wie viel des Gewinnes einbehalten oder thesauriert wird, ist manuell über die Ausschüttungsquote bestimmbar. Um das Anrechnungsverfahren adäquat abbilden zu können, erfolgt zusätzlich die separate Berechnung der Steuerbelastungen auf ausgeschüttete und einbehaltene Gewinne.

Für die Veranlagung nach neuem Steuerrecht ist das Ausschüttungsverhalten irrelevant; der Durchschnitts- und der Grenzsteuersatz betragen einheitlich 25 %.¹⁵⁴ Die Funktion zur Berechnung der KSt nach neuem Recht verwendet den definitiven Körperschaftsteuersatz und das mit KSt zu versteuernde Einkommen, welches dem um die GewSt korrigierten Gewinn aus Gewerbebetrieb entspricht.

Auf der Grundlage der KSt wird der SolZ entsprechend den Vorschriften der §§ 3 Abs. 1 Nr. 1 und 4 SolZG unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlagsatzes von zzt. 5,5 % ermittelt. Ein Freibetrag oder eine Freigrenze ist dabei nicht zu berücksichtigen. Auch gehört der SolZ nicht zu den abzugsfähigen Ausgaben. Eine Anrechnung auf die eigene Bemessungsgrundlage oder die der KSt unterbleibt ebenfalls.¹⁵⁵

¹⁵² Zur KSt-Minderung bei Ausschüttungen während der Übergangszeit und zur Gliederung des vEK siehe Lang (2001), S. 2110ff. und Wesselbaum-Neugebauer (2001), S. 1896ff.

¹⁵³ Dass diese Investitionen in den Folgeperioden evtl. zu höheren Unternehmensgewinnen führen, kann in einem statischen Modell keine Berücksichtigung finden.

¹⁵⁴ Vgl. Schult (2002), S. 92.

¹⁵⁵ Vgl. Schneeloch (1998), S. 191f.

3.3.3 Veranlagung der Einkommensteuer

Sowohl die Anteilseigner der Kapitalgesellschaften, als auch die Eigentümer von Personenunternehmen unterliegen als natürliche Personen der ESt. Zwar bemisst sich die tarifliche ESt gem. § 32a EStG für alle gleichermaßen; bedingt durch die verschiedenen Einkunftsarten kann es dennoch zu Unterschieden in der Besteuerung kommen. Einerseits wirkt sich das auf die Höhe des nach Einkommensteuerrecht zu versteuernden Einkommens aus, andererseits kann es auch zu Tarifiermäßigungen kommen, die im Anschluss an die Bestimmung der tariflichen ESt berücksichtigt werden müssen.¹⁵⁶

Im Folgenden sind deshalb zuerst Anmerkungen zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (Kap. 3.3.3.1) unter Berücksichtigung des Anrechnungs- und des Halbeinkünfteverfahrens für Bezieher von Gewinnausschüttungen nötig. Daran schließen sich Anmerkungen zur Gestaltung des Einkommensteuertarifs (Kap. 3.3.3.2) an. Auf Besonderheiten bei der Besteuerung gewerblicher Einkünfte wird dort ebenfalls eingegangen.

3.3.3.1 Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die tarifliche ESt, das zu versteuernde Einkommen, erfolgt nach den Vorschriften des § 2 EStG.¹⁵⁷ Dafür werden die verschiedenen Einkünfte des Steuerpflichtigen in der Summe der Einkünfte zusammengefasst.

Das Anrechnungs- und das Halbeinkünfteverfahren finden bei der Bemessung dieser Summe der Einkünfte Niederschlag. Beim Anrechnungsverfahren sind ausgeschüttete Gewinne einer Kapitalgesellschaft – die neben den Zinseinkünften zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 EStG) zählen – zwischen der Ausschüttung und der Abrechnung innerhalb der Einkommensteuererklärung mit KSt i. H. v. 30 % belastet. Diese Körperschaftsteuerbelastung ist auf der Ebene der Anteilseigner (inkl. des darauf anfallenden SolZ) als Einkommensteuer-Vorauszahlung anzurechnen.¹⁵⁸ Im Halbeinkünfteverfahren dagegen ist die

¹⁵⁶ Zur Ermittlung des zvE und der Veranlagung der ESt siehe u. a. Hollidt (2001), Marré (1998), Rose G. (2001), Schneeloch (1998) und Schult (2002).

¹⁵⁷ Siehe R 3 EStR 2001. Das Schema ist im Anhang (Übersicht A-2) abgebildet.

¹⁵⁸ Vgl. Hollidt (2001), S. 90.

Verminderung der Belastung durch KSt dadurch zu erzielen, dass nur eine Hälfte der Einkünfte aus Ausschüttungen in die Summe der Einkünfte einfließt, während die andere steuerfrei bleibt.¹⁵⁹ Beide Regelungen sind im Modell abgebildet.

Von der Summe der Einkünfte¹⁶⁰ ist durch Abzug von zwei Steuervergünstigungen¹⁶¹ der Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln. Darauf werden private Abzüge gewährt, die den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen Rechnung tragen sollen.¹⁶² Zu diesen Abzügen zählen Sonderausgaben gem. §§ 10, 10b und 10c EStG. Darunter fallen u. a. auch Sozialversicherungsbeiträge, die sog. Vorsorgeaufwendungen.¹⁶³ Aus steuersystematischen Überlegungen sind zudem Abzüge von außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33 – 33b EStG), wie z. B. Kinderbetreuungskosten, möglich.¹⁶⁴

Bei der Einkommensteuerermittlung sind Kinder außerdem im Rahmen des Familienleistungsausgleichs berücksichtigt. Der existenznotwendige Grundbedarf wird entweder in Form des monatlich gezahlten Kindergeldes oder des Kinderfreibetrags gewährt.¹⁶⁵ § 31 Satz 4 und 5 EStG schreiben die sog. Günstigerprüfung vor, die feststellt, welche der Alternativen den Steuerpflichtigen besser stellt.¹⁶⁶

Im vorliegenden Modell sind diese Abzüge – soweit sie den vorher über die Gesellschafter getroffenen Annahmen entsprechen – berücksichtigt. Die Höhe der verschiedenen Abzüge variiert dabei entsprechend dem jeweils geltenden Steuerrecht. Für die Ermittlung des Vorsorgehöchstbetrags nach § 10 Abs. 3 EStG ist die Kenntnis über die Höhe der Vorsorgeaufwendungen der selbständigen Steuerpflichtigen nötig. In die Berechnung sind deshalb auch Daten zur Entwicklung der Sozialversicherungsbeträge eingeflossen. Durch die Günstigerprüfung

¹⁵⁹ Vgl. Hollidt (2001), S. 92. Auf die daraus ermittelte ESt (siehe Kap. 3.3.3.2) wird ebenfalls SolZ berechnet. Weil bei diesem Verfahren die Anrechnung der KSt entfällt, entfällt auch die Anrechnung des darauf veranlagten SolZ, so dass dieser faktisch doppelt erhoben wird. Vgl. Bergemann (2000), S. 1411.

¹⁶⁰ Hier ist bereits die Abzugsfähigkeit der GewSt zu berücksichtigen.

¹⁶¹ Der Altersentlastungsbetrag gem. § 24a EStG und der Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG). Vgl. Marré (1998), S. 231.

¹⁶² Vgl. Marré (1998), S. 231f.

¹⁶³ Zu den Vorsorgeaufwendungen siehe Petersen (1993), S. 22f. und Musgrave et al (1993), S. 200f.

¹⁶⁴ Vgl. Schult (2002), S. 51ff.

¹⁶⁵ Steuerpflichtige, die einzeln nach dem Grundtarif veranlagt werden, erhalten gem. § 32 Abs. 7 EStG einen Haushaltsfreibetrag. Er beträgt zzt. 2.340 € Vgl. Rose, G. (2002), S. 130.

¹⁶⁶ Vgl. Marré (1998), S. 446.

und die Variation der Abzüge nach geltendem Steuerrecht sind Konstellationen denkbar, in denen es bei der Veranlagung in einem Jahr zur Zahlung von Kindergeld kommt, während in einem anderen Jahr die Kinderfreibetragsregelung Anwendung findet.

3.3.3.2 Der Einkommensteuertarif

Vom zvE wird die tarifliche ESt berechnet. Sie berechnet sich nach der Tarifvorschrift des § 32a Abs. 1 EStG. „Danach existieren vier Tarifbereiche – der Grundfreibetrag, der untere und der obere Progressionsbereich (...) und der Proportionalbereich.“¹⁶⁷ Das Einkommensteuerrecht schreibt den Finanzbehörden für die Veranlagung der ESt das Horner-Schema vor (§ 32a Abs. 3 Satz 1 EStG). Es ist aber ausreichend, für die Simulation der ESt die in § 32a Abs. 2 dargestellte Tariffunktion nachzuvollziehen.

Liegt das zvE innerhalb des Grundfreibetrags, beträgt die ESt null. Für zvE im unteren Progressionsbereich lautet die Gleichung:

$$S^{ESt} = aY^2 + bY - c \quad \text{III.}$$

mit S^{ESt} ... Einkommensteuerschuld

Y ... zu versteuerndes Einkommen

a, b, c ... Konstanten des Tarifs im unteren Progressionsbereich.

Die Formel im oberen Progressionsbereich lautet:

$$S^{ESt} = dY^2 + eY - f \quad \text{IV.}$$

mit d, e, f ... Konstanten des Tarifs im oberen Progressionsbereich.

Für den Fall, dass das zvE in den Proportionalbereich fällt, gilt:

$$S^{ESt} = gY - h \quad \text{V.}$$

wobei g und h Konstanten des Proportionalbereichs sind.¹⁶⁸ Die Konstanten a bis h sind Parameter, die sich jährlich verändern können. Die Werte sind – genauso wie die Tariffunktion selbst – für das jeweils laufende sowie die folgenden Jahre den §§ 32a Abs. 1 und 52 Abs. 41 EStG zu entnehmen. In den Berechnungen des Modells finden die Steuerparameter des Jahres 2000 bei der Veranlagung

¹⁶⁷ Schult (2002), S. 60.

¹⁶⁸ Vgl. Schult (2002), S. 60ff.

nach altem Steuerrecht und des Jahres 2005 bei der Veranlagung nach neuem Steuerrecht Berücksichtigung.¹⁶⁹ Für die Simulation wurden Module des DIW Berlin zur Einkommensteuerveranlagung in das Modell integriert. Diese Module berücksichtigen bei der Veranlagung von Ehepartnern das Splittingverfahren.

Bei der Veranlagung der ESt für Einzelunternehmer und Gesellschafter von Personengesellschaften muss – da diese Einkünfte aus Gewerbebetrieben beziehen – die Tarifbegrenzung nach altem Steuerrecht bzw. die pauschale Gewerbesteueranrechnung nach neuem Steuerrecht einbezogen werden. Aus der Korrektur der sog. tariflichen ESt um diese Posten ergibt sich die festzusetzende ESt.¹⁷⁰

Der die Tarifbegrenzung berücksichtigende Entlastungsbetrag ermittelt sich unter Verwendung eines Moduls des DIW Berlin, welches auf den Anteil der gewerblichen Einkünfte an der Summe der Einkünfte zurückgreift. Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung dagegen ist nicht direkt aus dem abgerundeten Brutto-Gewerbeertrag zu ermitteln, sondern aus der endgültigen GewSt abzuleiten. Dies ist notwendig, da die Abzugsfähigkeit der GewSt den Gewerbeertrag und damit auch den Gewerbesteuer-Messbetrag mindert.

Auf die ESt wird, wie auf die KSt, der SolZ erhoben. Ist der einkommensteuerpflichtigen Person ein Kind i. S. d. § 32 EStG zuzurechnen, „so ist nach § 51a Abs. 2 EStG Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags die Einkommensteuer, die sich nach Berücksichtigung des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 EStG ergibt.“¹⁷¹ Hierbei ist im Gegensatz zur Ergänzungsabgabe auf KSt gem. § 3 Abs. 3 SolZG eine Freigrenze zu beachten. Sie beträgt bei Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 32a Abs. 5 und 6 EStG) 1.944 € in den übrigen Fällen 972 €. Diese Regelungen sind bei der Berechnung des SolZ auf ESt berücksichtigt.¹⁷²

3.4 Zwischenstand

Im ersten Teil erfolgte bisher die Beschreibung und Konkretisierung der Aufgabenstellung der Arbeit. Berücksichtigung fand auch eine Darstellung der angewandten Methoden sowie der wesentlichen Besonderheiten und Veränderungen

¹⁶⁹ Das Modell ermöglicht auch die Veranlagung nach den Tarifen der Jahre 1999 und 2001-2003.

¹⁷⁰ Das Schema zur Bestimmung der festzusetzenden ESt siehe Anhang (Übersicht A-3).

¹⁷¹ Schneeloch (1998), S. 191.

¹⁷² Vgl. Schneeloch (1998), S. 192.

im deutschen System der Unternehmensbesteuerung. Ein wesentlicher Teil der Arbeit widmete sich dabei der Entwicklung des vorliegenden Modells und schilderte die Vorgehensweise bei der Identifizierung der Modellunternehmen. Aufgrund der Beschränkungen durch den Datenschutz ist es nicht möglich, Einzeldatensätze der Steuerstatistik für die Bestimmung der Modellunternehmen zu verwenden. Daher wird auf die Einheitswert- und die Gewerbesteuerstatistik des Jahres 1995 zurückgegriffen. Aus den dort dargestellten aggregierten und nach Rechtsform und Betriebsgröße (Einheitswert des Gewerbebetriebes) geordneten Daten werden Durchschnittswerte gebildet, die als Modellunternehmen für die Veranlagungssimulation dienen.

Anschließend erfolgte eine detaillierte Darstellung des Ablaufplans, der der Simulation zugrunde liegt. Betont wurde, dass aufgrund der Interdependenzen zwischen den verschiedenen Steuerarten, eine bestimmte Reihenfolge der Rechenschritte vorgegeben ist. Der Schilderung der Reihenfolge schloss sich eine kurze Beschreibung der Module zur Veranlagung der verschiedenen Steuerarten an. Die Module und der Ablauf der Rechenschritte ermöglichen eine Abbildung der Besteuerung nach altem und nach neuem Steuerrecht.

4 Darstellung der Ergebnisse der Veranlagungssimulation

In verschiedenen Durchläufen schließt sich nun die Simulation der Unternehmensbesteuerung an. Dabei sollen insbesondere folgende Aspekte Berücksichtigung finden:

- Veränderungen bei der Unternehmenssteuerbelastung im Überblick,
- besonderen Auffälligkeiten und
- unterschiedliche Steuerbelastung verschiedener Rechtsformen.

Während die Darstellung der ersten beiden Punkte anhand der oben entwickelten Modellunternehmen erfolgt, werden für die Durchführung des Rechtsformvergleichs dagegen leichte Modifikationen vorgenommen, so dass zwei von der Ertrags- und Vermögensstruktur identische Unternehmen unterschiedlicher Rechtsform miteinander verglichen werden können. Den Berechnungen liegen in allen Fällen die Annahmen zugrunde, dass:

- der Steuerpflichtige verheiratet ist,
- zum Haushalt ein Kind gehört,
- der Steuerpflichtige freiwillig bei der gesetzlichen Kranken- und Rentenversicherung versichert ist,
- keine anderen Einkünfte bezogen werden und
- der Hebesatz der Gemeinde 400 % beträgt.

Bestimmte Besonderheiten der in Kap. 4.1 beschriebenen Modellunternehmen wirken sich auf die Höhe der Steuerbelastungen aus. Der Darstellung der Modellunternehmen fügt sich die Ermittlung der Steuerbelastungen der Personengesellschaften und der Kapitalgesellschaften (Kap. 4.2) nach altem und neuem Steuerrecht an. Ein weiterer Teil (Kap. 4.3) des vorliegenden Abschnitts widmet sich einem Rechtsformvergleich.

4.1 Überblick über die konstituierenden Merkmale der Modellunternehmen

Die fünf spezifizierten Modellunternehmen wurden anhand des Einheitswertes in verschiedene Größenklassen gegliedert. Es handelt sich bei ihnen um einen kleinen und einen großen Einzelgewerbetreibenden, drei Personengesellschaften (klein, mittel und groß) sowie drei Kapitalgesellschaften (klein, mittel, groß). Es ist deutlich zu sehen, dass den je ca. 20.000 – 30.000 kleinen Einzelgewerbetreibenden und Personen- und Kapitalgesellschaften nur etwa 2.200 und 1.400 große Unternehmen gegenüberstehen (Tab. 3).¹⁷³

Das Betriebsvermögen (der Einheitswert) der Unternehmen variiert zwischen rd. 80 T€(kleine Kapitalgesellschaften) und 7.400 T€(große Kapitalgesellschaften). In Tab. 3 ist eine verkürzte Bilanzstruktur der Unternehmen dargestellt. Auffällig ist, dass die meisten Unternehmen ca. 30–40 % ihres Vermögens in Anlagevermögen und 50–60 % in Umlaufvermögen halten. Davon weichen nur die kleine und die mittlere Kapitalgesellschaft stärker ab.

¹⁷³ Große Einzelgewerbetreibende sind zwar im Vergleich zu anderen Einzelgewerbetreibenden „groß“, aber nicht im Vergleich zu den Personen- und Kapitalgesellschaften.

Tabelle 3: Bilanzstruktur und Gewerbeertrag der Modellunternehmen im Überblick (in T€)

	Einzelgewerbetreibende				Personengesellschaften						Kapitalgesellschaften					
	Kleine		Große		Kleine		Mittlere		Große		Kleine	Mittlere		Große		
Anzahl der gemeldeten Fälle ¹	28.817		22.641		17.946		8.277		2.227		33.655	15.421		1.428		
Einheitswert in T€	79		209		218		1.125		4.875		39	245		7.414		
Gewerbekapital von ... bis unter ... T€	0 – 62		128 – 256		0 – 128		511 – 1.278		2.556 – 5.113		0 – 62	256 – 511		5.113 – 10.226		
Verkürzte Bilanzstruktur ²	in % ³		in % ³		in % ³		in % ³		in % ³		in % ³	in % ³		in % ³		
<i>Aktiva</i>																
Summe Anlagevermögen	72	38%	170	43%	323	40%	1.227	39%	4.898	41%	99	25%	443	25%	13.844	40%
Summe Umlaufvermögen	113	61%	219	56%	485	59%	1.901	60%	6.904	58%	286	73%	1.327	74%	21.020	60%
Summe Aktiva ²	186	100%	391	100%	815	100%	3.150	100%	11.895	100%	390	100%	1.787	100%	17.895	100%
<i>Passiva</i>																
Einheitswert (Eigenkapital)	79	43%	209	54%	218	27%	1.116	35%	4.852	41%	39	10%	244	14%	7.414	21%
Summe Schulden + sonstige Abzüge	106	57%	180	46%	560	69%	2.014	64%	6.887	58%	318	82%	1.401	78%	23.469	67%
davon Verbindlichkeiten	99		167		511		1.751		5.651		278		1.173		17.002	
Summe Passiva ²	186	100%	391	100%	815	100%	3.150	100%	11.895	100%	390	100%	1.787	100%	35.001	100%
Gewerbeertrag in T€																
Gewinn aus Gewerbebetrieb	58		84		104		429		1.584		33		166		2.186	
Hinzurechnungen zusammen	4		8		15		55		221		5		24		285	
Kürzungen zusammen	3		7		28		86		302		6		23		415	
Gewerbeertrag ⁵	61		70		69		227		843		29		82		1.017	
Anteil des Gewerbeertrags ⁶	104%		84%		66%		53%		53%		90%		49%		47%	
Verzinsung des Fremdkapitals in %	15,87%		15,52%		7,44%		7,08%		5,51%		5,47%		5,75%		4,08%	

¹ Anzahl der Vorfälle in der Gewerbesteuerstatistik. – ² Abweichungen bei den Summen möglich, da nicht alle Bilanzposten dargestellt sind. – ³ In Prozent der Bilanzsumme. – ⁴ Nach den Vorschriften der §§ 7-9 GewStG. – ⁵ Berücksichtigt neben Hinzurechnungen und Kürzungen auch den Verlustvortrag und Gewinne von Organgesellschaften – ⁶ Gewerbeertrag in Prozent des Gewinns aus Gewerbebetrieb.

Quelle: Statistisches Bundesamt (1999 und 2000b) und eigene Berechnungen.

Auf der Passivseite sind die Abweichungen noch größer. Hier reicht die Bandbreite von 10 % Eigenkapital bei den kleinen Kapitalgesellschaften bis zu 54 % bei den großen Einzelgewerbetreibenden. Insbesondere die Kapitalgesellschaften finanzieren sich stark mit Fremdkapital. Bei den Einzelgewerbetreibenden und z. Tl. auch bei den Personenunternehmen ist das Verhältnis zwischen Finanzierung durch Eigen- und Fremdkapital anteilig eher ausgeglichen.¹⁷⁴ Eine Ursache dafür liegt in den unterschiedlichen Bilanzierungsvorschriften. Während der Bezug eines Geschäftsführergehalts der Gesellschafter von Kapitalgesellschaften in die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) einfließt, werden die Entnahmen der Gesellschafter eines Personenunternehmens in Kapital- und Privatkonten dargestellt.¹⁷⁵ Weil diese zum Eigenkapital zählen, fließen sie beim Abzug der Schulden vom Rohbetriebsvermögen in den Einheitswert ein.

Die aus Tab. 3 ebenfalls ersichtliche Verzinsung des Fremdkapitals ist aus den Entgelten für Dauerschulden gem. § 8 Nr. 1 GewStG, die bei der Ermittlung der GewSt zum Gewinn hälftig hinzuzurechnen sind, abgeleitet. Es ist zu beachten, dass nicht alle Entgelte für Verbindlichkeiten in diesen Zinssatz einfließen. Bestimmte kurzfristige Verbindlichkeiten, insbesondere Kontokorrentkredite, zählen nicht zu den Dauerschulden.¹⁷⁶

Neben den aus der Einheitswertstatistik abgeleiteten Bilanzen ist jedem Unternehmen der entsprechende Gewinn aus Gewerbebetrieb aus der Gewerbesteuerstatistik zugeordnet, der die Ertragslage wiedergeben kann. Die Höhe des Gewinns der Modellunternehmen reicht von 33 T€ bei kleinen bis zu über 2.000 T€ bei großen Kapitalgesellschaften (Tab. 3). Der Gewinn bei kleinen Personenunternehmen (58 und 104 T€) liegt wesentlich höher als bei der kleinen Kapitalgesellschaft. Dies ist aber auch auf die oben genannten schuldrechtlich anzuerkennenden Verträge zwischen Gesellschaftern und Kapitalgesellschaften zurückführbar, die das Einkommen der Gesellschaft belasten.¹⁷⁷ In der Tabelle sind auch die entsprechenden Werte der Hinzurechnungen und Kürzungen des

¹⁷⁴ Die kleinen Personengesellschaften sind davon auszunehmen. Sie verfügen nur über rd. 27 % Eigenkapital. Damit ist aber ihre Eigenkapitalquote immer noch höher als die der Kapitalgesellschaften.

¹⁷⁵ Vgl. Coenberg (2000), S. 320.

¹⁷⁶ Zum Begriff der Dauerschulden und den Entgelten für Dauerschulden siehe R 45f. GewStR.

¹⁷⁷ Vgl. Hollidt (2001), S. 86. Siehe Kap. 2.2.2.3.

Gewinns zur Ermittlung des Gewerbeertrags gem. § 8f. GewStG aufgeführt.¹⁷⁸ Es ist dargestellt, wie hoch der Gewerbeertrag gem. § 7 GewStG im Verhältnis zum Gewinn aus Gewerbebetrieb ist. Es wird deutlich, dass gerade bei großen Unternehmen der zu versteuernde Gewerbeertrag z. Tl. weniger als halb so hoch wie der Gewinn aus Gewerbebetrieb ist. Diese Verzerrungen sind auch auf die Höhe des Verlustvortrags zurückzuführen und wirken sich später auf die Höhe der Belastung der Unternehmen mit GewSt aus.

4.2 Die Steuerbelastungen der Unternehmen bei Veranlagung nach altem und neuem Steuerrecht im Überblick

Die Ergebnisse des Steuerbelastungsvergleichs anhand der oben definierten Modellunternehmen wird im Folgenden, gegliedert nach Personenunternehmen (Kap. 4.2.1) und Kapitalgesellschaften (Kap. 4.2.2), dargestellt. Beide Kapitel gehen sowohl auf die absolute Steuerbelastung als auch auf die (effektive) durchschnittliche und marginale Belastung der Unternehmen ein.

4.2.1 Die Steuerbelastung der Personenunternehmen

Neben der Betrachtung der Veränderung der absoluten Höhe der Steuerbelastung der Unternehmen kann die Betrachtung der Durchschnitts- und Grenzsteuersätze einen detaillierteren Einblick in die Belastung bieten. Der Durchschnittssteuersatz gibt das Verhältnis zwischen dem Steuerbetrag S und der Bemessungsgrundlage Y wieder.¹⁷⁹ Weil die Durchschnittssteuersätze sich aber immer auf die Bemessungsgrundlage einer einzelnen Steuerart beziehen, z. B. auf das von den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen abhängende zVE im Fall der ESt oder der KSt, sind aussagekräftigere Indikatoren der Steuerbelastung nötig.¹⁸⁰ Um die Aussagefähigkeit zu erhöhen und die Vergleichbarkeit der Daten miteinander zu gewähren, kann stattdessen die effektive durchschnittliche Ge

¹⁷⁸ Die Differenz zwischen dem Gewinn zuzüglich der Hinzurechnungen und abzüglich der Kürzungen einerseits und dem Gewerbeertrag andererseits ist auf den Verlustvortrag nach § 10 a GewStG, den Gewerbeertrag von Organgesellschaften und Kürzungen nach § 11 Abs. 2 AStG zurückzuführen. Vgl. Statistisches Bundesamt (2000b), S. 87.

¹⁷⁹ Vgl. Petersen (1993), S. 220.

¹⁸⁰ Vgl. Musgrave et al (1993), S. 215.

samtsteuerbelastung herangezogen werden, die sich in der vorliegenden Arbeit auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb bezieht.¹⁸¹

Neben den Durchschnittssteuersätzen findet bei der Beurteilung der Steuerbelastung der Grenzsteuersatz einer Steuer, die erste Ableitung der Steuerbefragungsfunktion, Verwendung,¹⁸² der die prozentuale Belastung des Mehrverdienstes mit Steuern wiedergibt.¹⁸³ Auch hier ist zwischen dem Grenzsteuersatz, der sich auf die Bemessungsgrundlage einer ausgewählten Steuerart bezieht, und dem effektiven auf den Gewinn des Modellunternehmens bezogenen Grenzsteuersatz zu differenzieren. Die Ermittlung effektiver Grenzbelastungen muss sich auf Bemessungsgrundlagen verschiedener Steuerarten beziehen und daher den Interdependenzen der Steuerarten Rechnung tragen.¹⁸⁴ Dafür ist auf Formeln des DIW Berlin zurückgegriffen worden.¹⁸⁵

Die Belastung der Personenunternehmen mit Unternehmenssteuern setzt sich aus der Belastung mit GewSt und ESt zusammen. Die ausführliche Herleitung der Ergebnisse ist der Tab. A-1 im Anhang zu entnehmen. Zusätzlich gibt Tab. A-2 im Anhang einen Überblick über die Durchschnitts- und Grenzbelastung der Personenunternehmen mit Unternehmenssteuern. Eine Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse ist der Tab. 4 zu entnehmen.

Ausgehend vom Gewinn aus Gewerbebetrieb wird die GewSt unter Berücksichtigung des Freibetrags und des Staffeltarifs für Personenunternehmen ermittelt. Die kleinen Unternehmen sind mit GewSt i. H. v. rd. 2.600 – 3.800 € belastet, die große Personengesellschaft hat dagegen rd. 132.500 € GewSt zu zahlen.

Die effektive durchschnittliche Belastung der Personenunternehmen mit GewSt variiert in Abhängigkeit von der Höhe des Gewerbeertrags zwischen 4 % und 8 %. Die Werte sind nicht nur von der Höhe der Steuermesszahlen und dem Hebesatz abhängig, sondern spiegeln auch wider, in welchem Ausmaß die Hinzurechnungen und Kürzungen des Gewinns aus Gewerbebetrieb (§§ 8f. GewStG), der Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG) und der Verlustvortrag (§ 10a

¹⁸¹ Zu effektiven Durchschnitts- und Grenzsteuersätzen siehe Stiglitz/Schönfelder (1989), S. 513 und Petersen (1993), S. 215.

¹⁸² Vgl. Petersen (1993), S. 220.

¹⁸³ Vgl. Musgrave et al (1993), S. 214.

¹⁸⁴ Das betrifft insbesondere die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuerschuld auf die KSt und die ESt. Zu den Interdependenzen und deren Berücksichtigung bei der Berechnung der marginalen Belastung siehe Schult (1998) S. 112f. und Schult (2002), S. 108.

¹⁸⁵ Zur Quantifizierung der Steuerbelastung auf der Ebene der Unternehmen und der Gesellschafter siehe Schneeloch (2002), S. 39ff. und Eckerle (2000), S. 60ff.

GewStG) den Gewerbeertrag beeinflussen. Der Grenzsteuersatz der GewSt, der auf den proportionalen Tarifverlauf¹⁸⁶ innerhalb der einzelnen Zonen des Staffeltarifs zurückzuführen ist, entspricht dem Anstieg in Gleichung (II)¹⁸⁷ und ergibt sich aus der Steuermesszahl (m) und dem Hebesatz ($h = 4$). Er beträgt 3,85 % bei $m = 0,1$ für kleine Einzelgewerbetreibende, 7,41 % ($m = 0,2$) für große Einzelgewerbetreibende, 10,71 % ($m = 0,3$) für kleine Personengesellschaften und 16,67 % ($m = 0,5$) für mittlere und große Personengesellschaften (siehe Tab. A-2 im Anhang).¹⁸⁸

Tabelle 4: Die Steuerbelastung der Personenunternehmen in € und in % des Gewinns aus Gewerbebetrieb

	Einzelgewerbetreibende				Personengesellschaften					
	Kleine		Große		Kleine		Mittlere		Große	
	in €	in % ¹	in €	in % ¹	in €	in % ¹	in €	in % ¹	in €	in % ¹
Gewinn aus Gewerbebetrieb	58.452		83.772		104.380		429.357		1.584.465	
Gewerbsteuer	2.592	4,4	3.779	4,5	3.682	3,5	29.733	6,9	132.500	8,4
Einkommensteuer										
Steuerrecht 2000	8.454	14,5	16.904	20,1	25.386	24,3	152.411	35,5	604.930	38,2
Steuerrecht 2005	5.578	9,5	12.450	14,9	19.960	19,1	133.475	31,1	529.217	33,4
Entlastung durch die Steuerreform²	2.876	4,9	4.454	5,3	5.426	5,2	18.936	4,4	75.713	4,8

¹ Durchschnittliche Belastung in Prozent des Gewinns aus Gewerbebetrieb. – ² (+) Entlastung und (-) Belastung.
Quelle: Statistisches Bundesamt (2000b), eigene Berechnungen z. Tl. mit Modulen des DIW Berlin.

Die festzusetzende ESt, die sich nach den Regelungen des Steuerrechts 2005 bestimmt, liegt regelmäßig niedriger, als die nach dem Steuerrecht des Jahres 2000. Das ist einerseits auf die Senkung der Einkommensteuersätze und die Glättung der Progression zurückzuführen. Andererseits wirkt sich aber – v. a. bei den kleinen Unternehmen die Gewerbesteueranrechnung in Höhe des 1,8fachen des Steuermessbetrages aus, die an die Stelle der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte tritt. In beiden Veranlagungszeiträumen haben die kleinen Einzelgewerbetreibenden aufgrund des niedrigsten zVE die niedrigste und die großen Personengesellschaften die höchste absolute Einkommensteuerschuld zu zahlen.

¹⁸⁶ Zum proportionalen Steuertarif siehe Petersen (1993), S. 222.

¹⁸⁷ Siehe Kapitel 3.3.1.1, Gleichung II: $dt = m \times h/1 + m \times h$.

¹⁸⁸ Fällt der Gewerbeertrag in den Tarifbereich, für den die Steuermesszahl $m = 0,4$ gilt, dann beträgt der Grenzsteuersatz 13,79 %.

So sind beispielsweise kleine Einzelgewerbetreibende im Jahr 2000 mit durchschnittlich 19 %, große Personengesellschaften mit 42 % ESt belastet. Im Jahr 2005 sinkt die durchschnittliche Belastung des zVE mit ESt für kleine Einzelgewerbetreibende auf 13 %, für Personengesellschaften auf 37 %. Die effektive Durchschnittsbelastung der Unternehmen mit ESt (ohne SolZ) liegt dagegen niedriger. Sie beträgt im Jahr 2005 bei großen Personengesellschaften z. B. 33 % (siehe Tab. 4 und A-2).

Die Bestimmung der marginalen Belastung der Unternehmen mit ESt in Bezug auf das zVE muss den nach Einkommensbereichen differenzierten Formeltarif berücksichtigen.¹⁸⁹ Dafür kann ein Modul zur Ermittlung der Grenzsteuersätze der ESt des DIW Berlin benutzt werden. Die tarifäre Grenzsteuerbelastung (vgl. Tab. A-2) beträgt nach altem Steuerrecht im Jahr 2000 bei kleinen und großen Einzelunternehmern je 31 % und 37 %. Im Fall kleiner Personengesellschaften beträgt sie 43 %. Anhand des zVE berechnet das verwendete Modul für mittlere und große Personengesellschaften je 51 % marginale Grenzbelastung. Dies entspricht dem Steuersatz für Einkommen, die den Höchstbetrag von 117.286 € (229.391 DM) im Splitting-Verfahren übersteigen.¹⁹⁰ Da es sich hier aber ausschließlich um gewerbliche Einkünfte handelt, ist die marginale Belastung dieser Einkünfte gem. § 32c EStG auf 43 % (45 % zzgl. SolZ) begrenzt.¹⁹¹

Nach neuem Steuerrecht entfällt die Tarifbegrenzung. Der Grenzsteuersatz für Einkommen, die in den Proportionalbereich fallen, beträgt 42 %. Dies betrifft ebenfalls die mittleren und großen Personenunternehmen. Für alle anderen Unternehmenstypen liegt der Grenzsteuersatz niedriger. Auch hier wird deutlich, dass die Belastung der Unternehmen im neuen Steuerrecht geringer ist als im alten. Allerdings ist die Reduktion des Grenzsteuersatzes für hohe gewerbliche Einkünfte wegen des Wegfalls der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG gering.

Durch die Reformmaßnahmen bei der ESt sinkt die Steuerbelastung bei allen Personenunternehmen. Die Entlastung beträgt bezogen auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb rd. 5 % (siehe Tab. 4). Es kann nicht festgestellt werden, dass

¹⁸⁹ Vgl. Andel (1998), S. 331.

¹⁹⁰ Bei einer Einzelveranlagung beläuft sich das Spitzeneinkommen im Jahr 2000 auf 58.643 € (114.696 DM) gem. § 32a Abs. 1 EStG.

¹⁹¹ Bei der Veranlagung von Ehegatten wird der Entlastungsbetrag, der sich aus der Hälfte des gemeinsam zu versteuernden Einkommens berechnet, verdoppelt (§ 32c Abs. 5 EStG). Die Tarifbegrenzung wirkt sich beim Ehegattensplitting erst für gewerbliche Einkünfte i. H. v. 86.750 € aus.

eines der Personenunternehmen hinsichtlich der effektiven Durchschnittsbelastung stärker als die anderen be- oder entlastet wird.

4.2.2 Die Belastung der Kapitalgesellschaften

Auf die grundlegenden Annahmen, die bei der Veranlagung der Personenunternehmen galten, wird auch bei der Veranlagung der GewSt, ESt und KSt für Kapitalgesellschaften zurückgegriffen. Die Simulation der Steuerbelastung erfolgt unter Annahme von Ausschüttungsquoten in Höhe von entweder 100 %, 50 % oder 0 %. Tab. 5 zeigt exemplarisch die ausführliche Ergebnistabelle für den Fall einer vollständigen Ausschüttung. Die Ergebnisse der Simulationen unter Annahme der anderen beiden Ausschüttungsquoten sind in den Tabellen A-3 und A-4 im Anhang dargestellt. Zusammenfassend sind die Ergebnisse der absoluten Steuerbelastung in Tab. 6¹⁹², die Durchschnitts- und Grenzbelastung der Kapitalgesellschaften mit Unternehmenssteuern in Tab. A-5 und A-6 im Anhang abgebildet.

Dabei ist zu beachten, dass bei den Zusammenfassungen nur die Belastung der thesaurierten Gewinne mit KSt nach altem Steuerrecht angegeben ist. Bei der Ermittlung der marginalen Belastung der Kapitalgesellschaften mit Unternehmenssteuern ist zusätzlich der komplexe Zusammenhang zwischen den einzelnen Steuerarten zu beachten. Die Grenzbelastung der Modellunternehmen mit den verschiedenen Steuern ist deshalb nach Ausschüttungsverhalten getrennt wiedergegeben (Tab. A-6 im Anhang). Für den Fall vollständiger Thesaurierung sind die Grenzsteuersätze für alle Unternehmenstypen identisch. Aus diesem Grund sind die Kapitalgesellschaften in einer Spalte zusammengefasst.

Die Belastung der Modellunternehmen mit GewSt bestimmt sich durch die Höhe des Gewerbeertrages. Dieser ist vom Ausmaß an Hinzurechnungen zum und Kürzungen vom Gewinn und vom Verlustvortrag abhängig (siehe Kap. 4.1). Da die Bemessungsgrundlage der GewSt im Verhältnis zum Unternehmensgewinn mit zunehmender Unternehmensgröße sinkt, fällt gleichzeitig auch die tarifäre Durchschnittsbelastung mit GewSt. Der tarifäre Grenzsteuersatz der GewSt beträgt bei einem Hebesatz von 400 % für alle Unternehmenstypen einheitlich

¹⁹² Auf die Angabe des Solidaritätszuschlags und der Gesamtsteuerbelastung ist in Tab. 6 verzichtet worden. Sie ist ebenfalls den Tab. 5 im Text und A-3 und A-4 im Anhang zu entnehmen.

16,7 %, da die Gesellschaften dem proportionalen, von Staffeltarif und Freibe-
tragsregelung unabhängigen Tarif unterliegen.

Tabelle 5: Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft bei voller Ausschüttung

Annahmen:				
Familienstand	verheiratet	Anzahl der Kinder		1
Ausschüttungsquote	100 %	Hebesatz der Gemeinde		400 %
Geschäftsführergehalt	–			
		Kleine KapGes	Mittlere KapGes	Große KapGes
Gewinn aus Gewerbebetrieb		32.531	166.171	2.185.856
Gewerbsteuer				
Gewerbebeitrag		29.406	81.985	1.016.656
Gewerbesteuerschuld		4.900	13.650	169.433
Besteuerung auf der Ebene der Körperschaft				
<i>Bestimmung der Bemessungsgrundlage</i>				
zu versteuerndes Einkommen		27.631	152.521	2.016.423
<i>Körperschaftsteuer Steuerrecht 2000</i>				
Körperschaftsteuerschuld		8.289	45.756	604.927
Davon KSt auf ausgeschüttete Gewinne (30 %)		8.289	45.756	604.927
Davon KSt auf thesaurierte Gewinne (40 %)		-	-	-
Solidaritätszuschlag		456	2.517	33.271
Davon SolZ auf ausgeschüttete Gewinne		456	2.517	33.271
Davon SolZ auf thesaurierte Gewinne		-	-	-
<i>Körperschaftsteuer Steuerrecht 2005</i>				
Körperschaftsteuerschuld		6.908	38.130	504.106
Solidaritätszuschlag		380	2.097	27.726
Besteuerung auf der Ebene der (Anteils-)Eigner				
<i>Einkommensteuer Steuerrecht 2000</i>				
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-	-	-
Einkünfte aus Kapitalvermögen ¹		18.886	104.248	1.378.225
Anrechnung Körperschaftsteuer		8.289	45.756	604.927
Anrechnung SolZ auf ausgeschüttete Gewinne		456	2.517	33.271
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		-	-	-
Summe der Einkünfte		27.631	152.521	2.016.423
zu versteuerndes Einkommen		16.916	137.303	2.001.205
Einkommensteuerschuld		732	48.946	999.552
Solidaritätszuschlag		-	2.692	54.975
<i>Einkommensteuer Steuerrecht 2005</i>				
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-	-	-
Einkünfte aus Kapitalvermögen (HEV) ¹		10.172	56.147	742.296
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		-	-	-
Summe der Einkünfte		10.172	56.147	742.296
zu versteuerndes Einkommen		0	43.849	729.998
Einkommensteuerschuld		-	6.784	290.766
Solidaritätszuschlag		-	317	15.909
Gesamtsteuerbelastung				
Steuerbelastung insgesamt Steuerrecht 2000 ²		5.632	65.288	1.223.960
Steuerbelastung insgesamt Steuerrecht 2005 ²		12.188	60.979	1.007.939

¹ Gewinnausschüttungen. – ² Bezogen auf GewSt, ESt, KSt und SolZ.
Quelle: Statistisches Bundesamt (2000b) und eigene Berechnungen, z. Tl. mit Modulen des DIW Berlin.

Die Körperschaftsteuerbelastung der Modellunternehmen variiert nach altem Steuerrecht mit der Ausschüttungsquote. Im Fall vollständiger Ausschüttung fällt im Jahr 2000 aufgrund des Anrechnungsverfahrens keine KSt an. Behält das Unternehmen dagegen sämtliche Gewinne ein, dann beträgt die KSt zwischen 11 T€ für kleine und 806 T€ für große Kapitalgesellschaften bzw. einheitlich 40 %. Nach neuem Steuerrecht dagegen beträgt die Belastung unabhängig von der Ausschüttungsquote 25 %.

Die Einkommensteuerschuld wird sowohl im Jahr 2000 als auch 2005 durch die Höhe der Ausschüttung beeinflusst. Bei kleinen Kapitalgesellschaften kommt es z. B. nur im Fall vollständiger Ausschüttung nach altem Steuerrecht zur Festsetzung einer positiven ESt. Bei vollständiger Thesaurierung fällt bei keinem der Anteilseigner zu versteuerndes Einkommen an.

Die durchschnittliche Belastung des zVE hängt von der Höhe des Einkommens, von der Höhe der Ausschüttung und natürlich vom Stand des Steuerrechts ab. Bei der Veranlagung nach neuem Steuerrecht wirken sich die Reformmaßnahmen an der ESt, die Senkung der Steuersätze und das Halbeinkünfteverfahren aus. Die marginale Belastung des zVE mit ESt hängt ebenfalls von der Höhe des Einkommens und damit vom Ausschüttungsverhalten ab und wird mit dem Modul des DIW berechnet.¹⁹³ Die tarifäre Durchschnittsbelastung beträgt beispielsweise für große Kapitalgesellschaften nach altem Steuerrecht und bei vollständiger Ausschüttung der Unternehmensgewinne rd. 50 % und nach neuem Steuerrecht rd. 40 %. Die tarifäre Grenzbelastung der Gesellschafter dieser Gesellschaft dagegen beträgt 51 % nach altem und 42 % nach neuem Steuerrecht. Die Werte für die anderen Konstellationen sind Tab. A-5 und A-6 im Anhang zu entnehmen.

Ermittelt man die Gesamtsteuerbelastungen¹⁹⁴ nach Ausschüttungsquote und geltendem Steuerrecht so lässt sich feststellen, dass die Veränderungen in der Steuerbelastung durch die Unternehmensteuerreform nicht alle Unternehmen gleichmäßig betreffen (siehe Tab. 6). Die mittleren und großen Kapitalgesellschaften zahlen nach neuem Steuerrecht weniger Steuern. Sie müssen zwar sämtliche Unternehmensgewinne mit dem 25%igen Körperschaftsteuersatz versteuern, können aber andererseits davon profitieren, dass nur die Hälfte ihrer Einkünfte mit

¹⁹³ Siehe Kapitel 4.2.1.

¹⁹⁴ Hier werden neben der GewSt die KSt, der SolZ auf die KSt und die ESt mit dazugehörigem SolZ berücksichtigt.

EST belastet wird. Kleine Kapitalgesellschaften dagegen werden durch die Reform, soweit sie Ausschüttungen an einen Gesellschafter vornehmen, schlechter gestellt. Auch sie müssen die definitive KSt nach neuem Steuerrecht leisten. Die Belastung, die dadurch entsteht, übersteigt jedoch im Allgemeinen die evtl. Entlastung die das Halbeinkünfteverfahren bei der Festsetzung der Einkommensteuerschuld mit sich bringt.¹⁹⁵

Tabelle 6: Die Belastung der Kapitalgesellschaften in €

	Kleine KapGes		Mittlere KapGes		Große KapGes	
	in €	in % ¹	in €	in % ¹	in €	in % ¹
Gewinn aus Gewerbebetrieb	32.531		166.171		2.185.856	
Gewerbesteuerschuld	4.900		13.650		169.433	
Ausschüttungsquote 100 %						
<i>Körperschaftsteuer</i>						
Körperschaftsteuer (Steuerrecht 2000) ²	-		-		-	
Körperschaftsteuer (Steuerrecht 2005)	6.908		38.130		504.106	
<i>Einkommensteuer</i>						
Einkommensteuer (Steuerrecht 2000)	732		48.946		999.552	
Einkommensteuer (Steuerrecht 2005)	-		6.784		290.766	
<i>Entlastung durch die Steuerreform³</i>	-6.556	-20,2	4.309	2,6	216.021	9,9
Ausschüttungsquote 50 %						
<i>Körperschaftsteuer</i>						
Körperschaftsteuer (Steuerrecht 2000) ²	5.526		30.504		403.285	
Körperschaftsteuer (Steuerrecht 2005)	6.908		38.130		504.106	
<i>Einkommensteuer</i>						
Einkommensteuer (Steuerrecht 2000)	-		14.880		474.052	
Einkommensteuer (Steuerrecht 2005)	-		76		134.910	
<i>Entlastung durch die Steuerreform³</i>	-1.458	-4,5	7.506	4,5	251.513	11,5
Ausschüttungsquote 0 %						
<i>Körperschaftsteuer</i>						
Körperschaftsteuer (Steuerrecht 2000) ²	11.052		61.009		806.569	
Körperschaftsteuer (Steuerrecht 2005)	6.908		38.130		504.106	
<i>Einkommensteuer</i>						
Einkommensteuer (Steuerrecht 2000)	-		-		-	
Einkommensteuer (Steuerrecht 2005)	-		-		-	
<i>Entlastung durch die Steuerreform³</i>	4.372	13,4	24.136	14,5	310.099	14,2
¹ In Prozent des Gewinns aus Gewerbebetrieb. – ² Bezogen auf thesaurierte Gewinne. – ³ (-) Belastung durch die Steuerreform, (+) Entlastung durch die Steuerreform. Quelle: Statistisches Bundesamt (2000b) und eigene Berechnungen, z. Tl. mit Modulen des DIW Berlin.						

¹⁹⁵ Die Belastung des Gesellschafters einer kleinen Kapitalgesellschaft hängt stark von dessen individuellen Steuersatz ab. Da unterstellt wird, dass er nur geringe Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht ist auch sein Steuersatz niedrig und er wird durch die Steuerreform benachteiligt. U. u. verfügt er aber über weitere Einkünfte und sein Steuersatz liegt höher. Dann kann auch er durch den Übergang zum Halbeinkünfteverfahren besser gestellt werden.

Nur im Fall vollständiger Thesaurierung profitieren alle Modellunternehmen von der Unternehmenssteuerreform, da die Unternehmen ihre Gewinne nur noch mit 25 % statt mit vorher 40 % versteuern müssen.

Die Betrachtung der effektiven Durchschnittsbelastung der Unternehmen unterstützt die oben beschriebenen Erkenntnisse. Kleine Kapitalgesellschaften, die vor der Steuerreform bei vollständiger Ausschüttung mit insgesamt durchschnittlich 17 % belastet sind, haben nach neuem Steuerrecht durchschnittlich 37 % an Steuern zu zahlen. Mittlere und große Kapitalgesellschaften profitieren dagegen unabhängig vom Ausschüttungsverhalten von der Reform. Die Durchschnittsbelastung sinkt bei mittleren Kapitalgesellschaften von 39 % auf 37 % und bei großen Kapitalgesellschaften von 56 % auf 46 %.

Die effektiven Grenzsteuersätze, die sich auf verschiedene Steuerarten gleichzeitig beziehen, berücksichtigen die Interdependenzen zwischen den einzelnen Steuerarten. So ist der SolZ beispielsweise jeweils mit den entsprechenden Grenzsteuersätzen der ESt oder der KSt zu verknüpfen. Außerdem wird mit den daraus ermittelten marginalen Belastungen der Satz der GewSt verrechnet, um die Abzugsfähigkeit der GewSt von anderen Steuerarten einzubeziehen. Des Weiteren findet im Fall des neuen Steuerrecht das Halbeinkünfteverfahren bei der Kalkulation der effektiven marginalen Belastung auf ESt und KSt Berücksichtigung. So ergibt sich bei mittleren und großen Kapitalgesellschaften bei vollständiger Ausschüttung nach altem Steuerrecht eine effektive Grenzsteuerbelastung in Höhe von je 61,5 %. Bei kleinen Kapitalgesellschaften, deren einkommensteuerrechtlich zu versteuerndes Einkommen die Höhe des Grundfreibetrags nicht überschreitet, beträgt sie jedoch nur 16,7 %¹⁹⁶. Durch den Übergang zum neuem Steuerrecht sinkt die Grenzbelastung der mittleren und großen Gesellschaft auf 48 % und 52 %, die der kleinen Gesellschaft steigt dagegen auf fast 39 % (siehe Tab. A-6 im Anhang).

4.3 Der Rechtsformvergleich mit abgewandelten Modellunternehmen

In Kapitel 4.2 sind die Modellunternehmen herangezogen worden, um Aussagen über die Steuerbelastung zu erzielen. Möchte man mit dem Modell da

¹⁹⁶ Der Grenzsteuersatz i. H. v. 16,7 % zeigt, dass ein Mehrverdienst des Unternehmens ausschließlich mit GewSt, nicht aber mit KSt und ESt belastet wird.

gegen einen Rechtsformvergleich durchführen, so sind lediglich wenige Modifikationen nötig. Die Ergebnisse des Vergleichs der Steuerbelastung einer Personen- und einer Kapitalgesellschaft verdeutlicht Kap. 4.3.1. Die Unternehmen, anhand derer der Vergleich durchzuführen ist, geben die Besteuerung für eine spezifischen Ertragslage wieder. In Kap. 4.3.2 wird aber deutlich, dass die Vorteilhaftigkeit einer Rechtsform nicht nur von der Variation bestimmter betriebswirtschaftlicher Parameter wie Ausschüttungsquote etc., sondern auch von der Höhe des Gewinn abhängt.

Mit dem Rechtsformvergleich wird untersucht, inwieweit die Rechtsformwahl sich auf das Ausmaß der Steuerbelastung der Unternehmen auswirkt. Der Rechtsformvergleich greift auf Unternehmenstypen zurück, die sowohl in Form von Personen- als auch Kapitalgesellschaften betrieben werden. Ziel des Vergleichs ist es, die Wirkung ausgewählter Optionen, die Unternehmen bei der Steuersachverhaltsgestaltung ausnutzen können, zu zeigen.

Notwendige Modifikationen an den Unternehmen sind, neben der Vereinheitlichung des Gewinns, die Anpassung der Finanzierungsstruktur und der Verzinsung des Fremdkapitals sowie eine Vereinheitlichung der Ermittlung des Gewerbeertrags für die GewSt. Somit sind die beiden Unternehmen abgesehen von der Rechtsform identisch. Im zweiten Teil des Rechtsformvergleichs (Kap. 4.3.2) wurde die GewSt vereinfachend direkt vom Gewinn des Gewerbebetriebs berechnet. Davon abgesehen läuft die Veranlagung nach dem gleichen Schema und – soweit nicht anders beschrieben – unter den gleichen Annahmen wie im vorangegangenen Kapitel ab.

4.3.1 Der Rechtsformvergleich bei Variation steuerlicher Sachverhaltsgestaltungen

In der ersten Untersuchung erfolgt die Betrachtung einer ausgewählten Personengesellschaft im Vergleich zu einer identischen Kapitalgesellschaft. Beide Unternehmen verfügen in der Ausgangssituation über einen Gewinn aus Gewerbebetrieb i. H. v. 500 T€ Folgende Szenarien finden Berücksichtigung:

1. Die Kapitalgesellschaft schüttet sämtliche Gewinne aus.
2. Die Kapitalgesellschaft variiert in ihrem Ausschüttungsverhalten (50 % und 0 % Ausschüttungsquote).

3. Die Kapitalgesellschaft zahlt ein Gehalt (200 T€)¹⁹⁷ an den geschäftsführenden Gesellschafter.¹⁹⁸ Der restliche Gewinn wird ausgeschüttet.
4. Beide Gesellschaften haben zwei Gesellschafter. Die Kapitalgesellschaft zahlt ihren Gesellschaftern je 200 T€ Geschäftsführergehalt und der restliche Gewinn wird ausgeschüttet.

In den Szenarien 1 bis 3 wird die Kapitalgesellschaft jeweils mit der gleichen Personengesellschaft verglichen. Die Ergebnisse der Untersuchung sind in Tab. 7 im Text und Tab. A-7 im Anhang dargestellt.¹⁹⁹

Tabelle 7: Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften in Abhängigkeit von verschiedenen betrieblichen Entscheidungen in €

	Gewinn	GewSt	KSt	ESt	Gesamtsteuerbelastung				
					der Gesellschaft	des Gesellschafters	insgesamt	in % ¹	
PerGes ²	500.000	33.583		159.806	33.583	168.510	202.093		
Szenario 1 Gewinne werden nicht einbehalten									
KapGes ³	100 %	500.000	41.666	114.584	49.874	162.552	52.532	215.084	
Vorteil ⁴			-8.083		109.932	-128.969	115.978	-12.990	-2,6
Szenario 2 Variation der Ausschüttungsquote									
KapGes ³	50 %	500.000	41.666	114.584	15.624	162.552	16.416	178.967	
Vorteil ⁴			-8.083		144.182	-128.969	15.2095	23.126	4,6
KapGes ³	0 %	500.000	41.666	114.584	0	162.552	0	162.552	
Vorteil ⁴			-8.083		159.806	-128.969	168.510	39.542	7,9
Szenario 3 Geschäftsführergehalt 200.000 €									
KapGes ³	100 %	300.000	25.000	68.750	105.546	97.531	111.266	208.797	
Vorteil ⁴			8.583		54.260	-63.948	57.244	-6.704	1,3
Szenario 4 2 Gesellschafter/Geschäftsführergehalt 200.000 €									
PerGes ²		500.000	33.583		69.414	33.583	73.147	179.877	
KGes ³	100 %	100.000	8.333	22.917	70.106	32.510	73.877	180.264	
Vorteil ⁴			25.250		-692	1.073	-730	-387	-0,1

¹ In Prozent des Gewinns der Personengesellschaft. – ² Personengesellschaft. – ³ Kapitalgesellschaft. – ⁴ (-) Personengesellschaft vorteilhaft; (+) Kapitalgesellschaft vorteilhaft.
Quelle: Eigene Berechnungen, z. Tl. mit Modulen des DIW Berlin.

¹⁹⁷ Das Gehalt wurde nicht auf Höhe des Gewinns des Unternehmens festgesetzt, um zu vermeiden, dass ein überhöhter Teil des Gehalt als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dem Einkommen der Kapitalgesellschaft zugerechnet und auf der Ebene der Gesellschafter als Einkunft aus dem Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG berücksichtigt werden muss. Weitere Regelungen zur vGA enthält R 31 KStR. Zur vGA siehe u.a. Rose (2002), S. 38f. und 153ff.

¹⁹⁸ Auch bei Personengesellschaften kann ein Gesellschafter gleichzeitig Geschäftsführer sein. Aber wie in Kap. 2.1.1 erwähnt, kann er keinen Vertrag mit der Gesellschaft abschließen. Seine Geschäftsführerbezüge gelten weiterhin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

¹⁹⁹ Auf die gesonderte Ausweisung des SolZ auf ESt und KSt kann an dieser Stelle verzichtet werden. Sie fließt aber in die Summen der Gesamtsteuerbelastung mit ein.

Die GewSt ist für den Fall, dass der Gewinn bei beiden Gesellschaften gleich hoch ist, für die Personengesellschaft niedriger als für die Körperschaften. Das ist wieder auf den Freibetrag und den Staffeltarif für Personenunternehmen zurückzuführen. In den Szenarien, in denen die Kapitalgesellschaft ein Geschäftsführergehalt an den Gesellschafter zahlt, das den Gewinn der Kapitalgesellschaft schmälert, liegt die Gewerbesteuerschuld der Personengesellschaft aber höher.

Die unterschiedlich hohen Einkommensteuerbeträge wiederum sind insbesondere auf das Halbeinkünfteverfahren zurückzuführen, welches sich auf die Nettodividende nach Abzug der Körperschaftsteuerschuld bezieht. Ein weiterer Aspekt, der zu einer niedrigeren Einkommensteuerzahlung seitens der Gesellschafter von Kapitalgesellschaften führt, ist die Höhe der Ausschüttung. Während Kapitalgesellschaften Gewinne thesaurieren können, müssen diese bei Personengesellschaften in jedem Fall vollständig in der Sphäre der Gesellschafter versteuert werden. Beziehen die Gesellschafter von Kapitalgesellschaften – wie in den Szenarien 3 und 4 – Gehalt, dann fließen in das einkommensteuerrechtlich zu versteuernde Einkommen nicht nur Einkünfte aus Kapitalvermögen (Ausschüttungen), sondern auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Gehalt) ein. Da diese aber nicht in den Geltungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens fallen, müssen sie vollständig versteuert werden. Im Vergleich zu einer Kapitalgesellschaft, in der kein Gehalt gezahlt, sondern sämtliche Gewinne ausgezahlt werden, fällt die Einkommensteuerschuld höher aus. Durch den geringeren Gewinn der Gesellschaft schmälert sich dafür aber die Körperschaftsteuerschuld.

Um Aussagen über die Vorteilhaftigkeit einer der Rechtsformen im Hinblick auf die Besteuerung treffen zu können, ist es sinnvoll, die Gesamtsteuerbelastung zu betrachten. Die Belastung der Gesellschaft gibt die Gewerbesteuerschuld der Personen- und der Kapitalgesellschaft sowie die Höhe der KSt (hier inkl. SolZ) wieder. Die Gesamtsteuerbelastung des Gesellschafters zeigt die Belastung eines Gesellschafters der Gesellschaft mit ESt und SolZ. Die letzte Spalte gibt sämtliche Steuern wieder, die sich auf den Gewinn der Gesellschaft beziehen.

Im Szenario 1, in dem sowohl die Gewinne der Personen- als auch der Kapitalgesellschaft vollständig in die Sphäre des Gesellschafters übergehen, und im Szenario 3, in dem die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter ein Geschäftsführergehalt zahlt, fällt die Steuerschuld bei der Personengesellschaft niedriger aus als bei der Kapitalgesellschaft. Der Unterschied zwischen den beiden Rechts

formen verringert sich allerdings, wenn die Körperschaft wie im Szenario 3 ihrem Gesellschafter Gehalt zahlt und dadurch weniger KSt zahlen muss. Im Szenario 2, in dem die Höhe der Ausschüttungsquote der Kapitalgesellschaft variiert, ist dagegen die Kapitalgesellschaft vom neuen Steuerrecht besser gestellt als die Personengesellschaft, die Gewinne nicht einbehalten kann.

Die Belastungsunterschiede zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften sind in Szenario 4 (2 Gesellschafter mit je 200 T€ Geschäftsführergehalt) vernachlässigbar. Ein Grund dafür ist, dass die Körperschaft, welche wegen der Gesellschafterbezüge lediglich 100 T€ Gewinn ausweist, kaum GewSt und KSt zahlen muss. Die Einkommensteuerschuld ist bei beiden Rechtsformen für die Gesellschafter etwa gleich hoch. Das ist darauf zurückzuführen, dass bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt für Gesellschafter von Personengesellschaften die pauschale Gewerbesteueranrechnung zu berücksichtigen ist. Dafür ist der Gewerbesteuer-Messbetrag, auf den sich die 1,8fache Anrechnung bezieht, für die beiden Mitunternehmer anteilig festzustellen (§ 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG).²⁰⁰ Das führt dazu, dass sich die Kürzung der tariflichen Einkommensteuerschuld bei jedem Gesellschafter auf 7.556 € beläuft.

Bei den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft wirkt sich dagegen das Halbeinkünfteverfahren aus. Nach Abzug der GewSt und der KSt wird der verbleibende Gewinn der Gesellschaft ausgeschüttet. Die Hälfte der Ausschüttung ist steuerfrei und senkt das zVE jedes der beiden Gesellschafter um ca. 16.872 €. Auf diesen Mehrverdienst müsste der steuerpflichtige Gesellschafter bei einem Einkommensteuersatz von 42 % 7.086 € ESt zahlen. Die Entlastung der Personengesellschaften durch die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung ist also etwa gleich hoch wie die Entlastung der Körperschaft durch das Halbeinkünfteverfahren.

In der letzten Spalte der Tab. 7 ist der Unterschied bei der Besteuerung in Abhängigkeit von der Rechtsform in Bezug auf den Gewinn der Personengesellschaft angegeben. Der Unterschied ist mit fast 8 % bei der vollständig thesaurierenden Kapitalgesellschaft besonders hoch. Hier wirkt sich aus, dass Gewinne einer Personengesellschaft, selbst wenn sie in der Gesellschaft verbleiben, steuerlich so behandelt werden, als wären sie in die Privatsphäre der Gesellschafter übergegangen.

²⁰⁰ Zur Mitunternehmerschaft siehe Kap. 2.2.2.2. Hier wird vereinfachend unterstellt, dass beide Gesellschafter jeweils einen gleichen Anteil am Unternehmen halten.

Es können hier nicht sämtliche Möglichkeiten von betriebswirtschaftlichen Sachverhaltsgestaltungen und die damit verbundenen Wirkungen auf die Steuer- schuld wiedergegeben werden. Trotzdem verdeutlichen die Darstellungen, dass die Höhe der Steuerbelastung der Gesellschaften nicht nur von der Rechtsform, sondern auch von anderen betrieblichen Entscheidungen abhängen. Insbesondere die Entscheidung über die Höhe der Ausschüttung und das Abschließen schuld- rechtlicher Verträge zwischen dem Gesellschafter und seiner Gesellschaft wirken sich auf die Steuerbelastung aus.

4.3.2 Der Rechtsformvergleich bei Variation des Gewinns

Die Ergebnisse des Kap. 4.3.1 zeigen deutlich, dass die Höhe der Steuer- belastung von betrieblichen Entscheidungen abhängt. Nicht deutlich wird jedoch, ob und inwieweit die Steuerbelastung bei Unternehmen verschiedener Rechtsfor- men von der Höhe des Gewinns beeinflusst ist. Daher wurden die einzelnen Mo- dule des Modells in einer zweiten Kalkulation genutzt, um die Steuerzahlungen der Unternehmen für verschiedene Ertragslagen zu ermitteln. Die dem Vergleich zugrunde liegenden Annahmen sind Kap. 4 zu entnehmen. Die Ergebnisse der Be- rechnungen sind – gegliedert nach der Höhe der Ausschüttung – in Tab. A-8 im Anhang aufgeführt. Tab. 8 gibt verkürzt den Unterschied zwischen der Ge- samtsteuerbelastung der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft bei ver- schiedenen Ausschüttungsquoten wieder.

Werden alle Gewinne ausgeschüttet, so ist die Personengesellschaft aus steuerlichen Aspekten heraus unabhängig von der Höhe des Gewinns vorteil- hafter.²⁰¹ Kommt es jedoch zu einer Ausschüttung eines Teils der Gewinne, dann ist die Personengesellschaft nur im Fall geringer Gewinne vorteilhaft. Bei einer Ausschüttungsquote von 50 % sind Gewinne ab einer Höhe von etwa 1 Mio. € in einer Kapitalgesellschaft niedriger besteuert, bei vollständiger Gewinnthesaurie- rung ist der Betrag an dem das Verhältnis zu Gunsten der Kapitalgesellschaft kippt, bereits bei einem Gewinn von 500 T€ erreicht.

²⁰¹ Dass die Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft unabhängig von der Höhe des Gewinns vorteilhaft ist, gilt (unabhängig vom geltenden Hebesatz) bereits ab einer Ausschüttungs- quote von 80 %. Vgl. Elser (2001), S. 806.

Tabelle 8: Unterschied zwischen der Gesamtsteuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaften in Abhängigkeit von der Höhe des Gewinns und der Ausschüttungsquote in €

Ausschüttungsquote	Vorteilhaftigkeit der Kapitalgesellschaft ¹		
	100 %	50 %	0 %
Gewinn aus Gewerbebetrieb			
25.000	-9.650	-9.650	-9.650
50.000	-13.657	-13.657	-13.657
100.000	-15.671	-15.087	-15.087
150.000	-16.553	-12.342	-12.342
200.000	-17.489	-9.400	-8.816
250.000	-19.019	-7.435	-5.319
500.000	-33.461	-1.423	12.277
1.000.000	-66.248	1.706	47.444
5.000.000	-328.652	11.183	328.768
10.000.000	-656.629	23.034	680.454
50.000.000	-3.280.493	117.770	3.493.788

¹ (-) Personengesellschaft günstiger; (+) Kapitalgesellschaft günstiger.
Quelle: eigene Berechnungen, z. Tl. mit Modulen des DIW Berlin.

5 Zusammenfassung

An die Veranlagung der einzelnen Steuerarten für die verschiedenen Modellunternehmen und die Vorstellung der Ergebnisse schließt sich nun die Prüfung hinsichtlich der Zielerreichung an. Dafür scheint es sinnvoll, die wesentlichen Resultate des Steuerbelastungs- und des Rechtsformvergleichs wiederzugeben und die Faktoren zusammenzufassen, welche die Höhe der Steuerbelastung beeinflussen (Kap. 5.1). Anschließend erfolgt die Betrachtung der Ergebnisse im Kontext der durch die Bundesregierung gesetzten Ziele (Kap. 5.2). Ergänzend wird in Kap. 5.3 auch auf Aspekte und Sachverhalte eingegangen, die nicht unmittelbar über das Modell abzubilden sind. Die Arbeit schließt mit einem Ausblick auf den Weiterentwicklungsbedarf des Modells in Kap. 5.4.

5.1 Zusammenfassung der Ergebnisse des Steuerbelastungs- und des Rechtsformvergleichs

Ob die Steuerreformmaßnahmen für Unternehmen zu einer Senkung der Steuerbelastung führen, ist durch eine Vielzahl von Einflussfaktoren, wie z. B. die Rechtsform oder die Höhe der Erträge der Unternehmen, bestimmt.

Die Ergebnisse der Veranlagung der Personenunternehmen verdeutlichen, dass deren Steuerbelastung im Veranlagungszeitraum 2005 regelmäßig niedriger ausfällt als im Veranlagungszeitraum 2000. Über die Wirkung der Reform auf die

Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften entscheiden dagegen auch unternehmensspezifische Faktoren, wie die Höhe der Ausschüttung. Behalten die Kapitalgesellschaften alle Gewinne ein, so profitieren sie voll von der Senkung des tarifären Körperschaftsteuersatzes von 40 % auf 25 %. Kommt es zu Ausschüttungen, dann fällt das Urteil nicht so einheitlich aus, da durch den Übergang zum Halbeinkünfteverfahren die Anrechnung der KSt auf die ESt entfällt.

Die Rechtsformvergleiche zeigten, dass die steuerliche Vorteilhaftigkeit einer Rechtsform vom Ausschüttungsverhalten und von der Höhe des Ertrages abhängt. Generell gilt, dass bei Ausschüttungen von hohen Erträgen die Kapitalgesellschaften hinsichtlich der Steuerbelastung günstiger gestellt sind. Die Steuerbelastung ist dagegen bei geringen Erträgen bzw. vollständiger Gewinnthesaurierung bei einem Personenunternehmen geringer. Des Weiteren wurde festgestellt, dass den Unternehmen in Abhängigkeit von der Rechtsform andere steuerlich relevante Sachverhaltsgestaltungen offen stehen. Kapitalgesellschaften können z. B. an geschäftsführende Gesellschafter ein Gehalt zahlen, statt die Gewinne auszuschütten. Mit solchen schuldrechtlich relevanten Verträgen, die das Einkommen der Kapitalgesellschaft senken, können Kapitalgesellschaften die steuerlichen Nachteile, die ihnen gegenüber Personenunternehmen bei vollständiger Ausschüttung erwachsen, umgehen oder mildern.²⁰²

5.2 Kritische Betrachtung der durch den Gesetzgeber und die Brühler Kommission gesetzten Ziele anhand der generierten Ergebnisse

Wie festgestellt wurde, sind die meisten, aber nicht alle Modellunternehmen nach der Unternehmenssteuerreform weniger mit Steuern belastet. Die steuerliche Vorteilhaftigkeit hängt auch nach der Reform davon ab, in welchem Ausmaß Unternehmer die betriebswirtschaftlichen, steuerlich wirksamen Gestaltungsoptionen ausnutzen können. Diese Ergebnisse müssen hinsichtlich der Ziele, die mit der Unternehmenssteuerreform verbunden waren, überprüft werden. Zu den Zielen gehören Rechtsformneutralität und ein effektiver Unternehmenssteuersatz i. H. v. maximal 35 %. Wichtigstes und übergeordnetes Ziel war es aber, eine Reform zu entwickeln, die in der Lage sei, die Schaffung neuer Arbeitsplätze zu

²⁰² Wie oben bereits angemerkt, ist der Gestaltungsspielraum durch die Regelungen zur vGA beschränkt.

unterstützen. Schließlich ist der Übergang zum Halbeinkünfteverfahren mit seiner verstärkten Europatauglichkeit begründet.

Bereits die Brühler Kommission hielt in ihrem Bericht fest, dass es aufgrund der angespannten Haushaltslage, dem Heberecht der Gemeinden bei der GewSt und der kurzen Zeit zur Umsetzung der Reformvorschläge nicht möglich sei, diese Ziele zu erreichen. Auch gibt sie selbst zu, dass einige der Vorschläge mit negativen Effekten, wie z. B. möglichen Kapitalfehlallokationen verbunden sein können. Die Rechtsformvergleiche bestätigten, dass die Neutralität der Besteuerung in Abhängigkeit von der Rechtsform nicht erreicht wurde. Schon vor der Unternehmensteuerreform hing die Vorteilhaftigkeit einer Rechtsform von der Gestaltung betriebswirtschaftlicher Sachverhalte ab.

Abbildung 3: Marginale Gesamtsteuerbelastung der Modellunternehmen vor und nach der Unternehmensteuerreform bei voller Ausschüttung

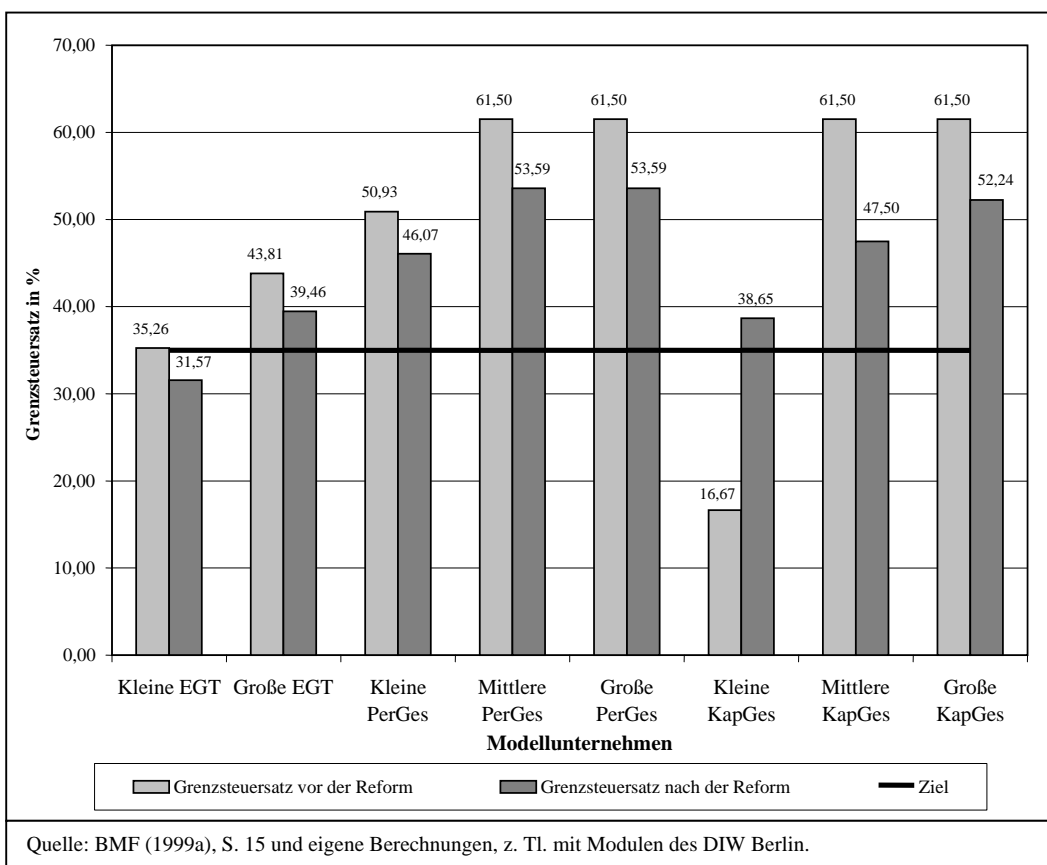


Abb. 3 zeigt exemplarisch, wie die Unternehmenssteuerreform die Grenzsteuersätze der einzelnen Modellunternehmen im Fall vollständiger Ausschüttung beeinflusst. Die durchgezogene Linie repräsentiert den 35%igen Steuersatz, der

vor der Reform angestrebt war.²⁰³ Die Balken stehen für die effektive marginale Belastung der verschiedenen Unternehmenstypen nach altem (2000) und nach neuem Steuerrecht (2005). Auch diese Abbildung illustriert, dass die meisten der Unternehmen durch die Reform entlastet werden.²⁰⁴ Während die effektive Grenzbelastung der großen und mittleren Personen- und Kapitalgesellschaften vor der Reform 61,5 % beträgt, sinkt sie nun bei den Kapitalgesellschaften (52,2 % bzw. 47,5 %) stärker als bei den Personenunternehmen (53,6 %). Zusätzlich ist festzuhalten, dass der avisierte Unternehmenssteuersatz von 35 % selbst bei den mittleren Kapitalgesellschaften, bei denen die Entlastung am höchsten ausfällt, noch um 12,5 Prozentpunkte verfehlt ist.

Wie aus der Abbildung ebenfalls ersichtlich ist, wird die kleine Kapitalgesellschaft als einzige Unternehmensform durch die Reformmaßnahmen nicht entlastet. Dieses Unternehmen erzielt ein einkommensteuerrechtlich zu versteuerndes Einkommen, welches noch in den Grundfreibetrag fällt. So kam es vor der Unternehmenssteuerreform durch das Anrechnungsverfahren zu vollständiger Entlastung von der KSt. Der Gewinn wurde effektiv nur mit der GewSt (Grenzsteuersatz 16,7 %) belastet. Nach dem Entfallen des Anrechnungsverfahrens müssen die kleinen Kapitalgesellschaften die KSt jedoch vollständig zahlen.²⁰⁵ An der Minderung der Doppelbelastung, die durch das Halbeinkünfteverfahren im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erzielt wird, können sie aufgrund des zu geringen zu versteuernden Einkommens nicht partizipieren.

Dieses Ergebnis bestätigt einen der Kritikpunkte an der Unternehmenssteuerreform. Gerade Gewinne, die an Bezieher geringer und mittlerer Einkommen²⁰⁶ ausgeschüttet werden, unterliegen einer doppelten Belastung durch Steuern. Dagegen können Bezieher hoher Einkommen von der Milderung der Doppelbelastung über das Halbeinkünfteverfahren profitieren.

²⁰³ Vgl. BMF (1999a), S. 11.

²⁰⁴ Ausgenommen davon sind wie in Kap. 5.1 beschrieben die kleinen Kapitalgesellschaften.

²⁰⁵ Die Grenzbelastung des Gewinns aus Gewerbebetrieb dieser Gesellschaften mit Unternehmenssteuern stieg von 16,67 % auf 38,65 %. Vgl. Abb. 3.

²⁰⁶ Mittlere Einkommen sind hier Einkommen, die mit einem Einkommensteuersatz von weniger als 40 % belastet werden. Vgl. Bach (2001), S. 58.

5.3 Steuerwirkungen auf Investitionen und Finanzierung

Durch das Modell sind Steuerbelastungs- und Rechtsformvergleiche in einem statischen Umfeld möglich. Um die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform jedoch vollständig zu erfassen und Informationen über das Investitions- und Finanzierungsverhalten der Unternehmen und die damit verbundenen Auswirkungen auf die gesamtwirtschaftliche Nachfrage zu erzielen, sind Mehrperiodenrechnungen nötig. Weil dies nicht Gegenstand der Untersuchung war, eine umfassende Beurteilung der Steuerreform solche Aspekte jedoch berücksichtigen muss, sollen hier ergänzend mögliche Auswirkungen skizziert werden. Dafür ist zu zeigen, wie sich das Investitionsverhalten der Unternehmen verändert und welche Auswirkungen die Reform auf ihr Finanzierungsverhalten hat.

Die Kommission, deren erklärtes Ziel eine Besserstellung der Gewinnthesaurierung in Kapitalgesellschaften ist, räumte ein, dass der 25%ige Körperschaftsteuersatz zu Kapitalfehlallokationen führen kann.²⁰⁷ Das ist dann der Fall, wenn es zum sog. Lock-in-Effekt, einem Einschließen von Ressourcen (Gewinnen) im Unternehmen aufgrund der Steuern kommt.²⁰⁸ Kritisiert wird daran, dass Sparen im Unternehmen nicht automatisch zu arbeitsplatzschaffenden Investitionen führt und die Bevorzugung der Gewinnthesaurierung die Forderung nach Neutralität in der Gewinnverwendung verletzt.²⁰⁹

Eine andere Reformmaßnahme, die sich auf die Vorteilhaftigkeit von Investitionen auswirken kann, ist die Abschaffung und Veränderung bestimmter Abschreibungsregelungen. Eine Senkung des Abschreibungssatzes von 30 % auf 20 % führt in der ersten Periode zu höheren Gewinnen und damit zu einer höheren Steuerbelastung. Auf der anderen Seite verlängert sich aber der Zeitraum der Abschreibung, so dass steuerliche Vorteile, die mit der Abschreibung einher gehen, nicht vollständig entfallen, sondern über eine längere Zeit gestreut werden.²¹⁰

Personengesellschaften ist die steuerliche Vorzugsbehandlung der einbehaltenen Gewinne nicht zugänglich, so dass sie lediglich von geringeren Einkommensteuersätzen und der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung profitieren. Ob

²⁰⁷ Vgl. BMF (1999a), S. 15.

²⁰⁸ Zum Lock-in-Effekt bei Kapitalgesellschaften siehe Hundsdoerfer (2001), S. 113 und Elser (2001), S. 805.

²⁰⁹ Vgl. Krause-Junk et al (1999), S. 336.

²¹⁰ Zur Auswirkung der veränderten Abschreibungsbedingungen siehe Schneider (2002), S. 148f.

sich daraus Investitionsanreize ergeben und ob die steuerliche Entlastung der Unternehmen so merklich ist, dass sie neue Arbeitsplätze schaffen, kann nicht endgültig geklärt werden.

Daneben sollten durch die Reform die Attraktivität des Standortes Deutschland erhöht und vermehrt ausländische Direktinvestitionen angezogen werden. Da ausländische Investoren, die in Deutschland Gewinnanteile empfangen, aber in ihrem Heimatland ESt zahlen, können sie in der Regel nicht vom Halbeinkünfteverfahren profitieren. Sie werden lediglich durch die Senkung der Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne um 5 Prozentpunkte entlastet. Ob das ausreicht, um neue Direktinvestitionen anzuziehen, ist fraglich.

Es bleibt also offen, ob durch die Unternehmensteuerreform über zusätzliche Investitionen seitens der Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften neue Arbeitsplätze geschaffen werden können. Auch das Finanzierungsverhalten der Unternehmen kann sich durch die Unternehmenssteuerreform verändern. Die Reformmaßnahmen führen insbesondere bei den Kapitalgesellschaften zu einer Stärkung der Innenfinanzierung gegenüber der Außenfinanzierung.²¹¹ Ursache dafür ist prinzipiell die Spreizung der Einkommen- und Körperschaftsteuersätze und die deutliche Bevorzugung des Unternehmenssparen gegenüber allen anderen Sparformen.²¹² Zudem kommt es durch die Reform zu Unterschieden in der steuerlichen Behandlung von Eigen- und Fremdfinanzierung.

Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft erhält als Kapitalgeber im Fall der Fremdfinanzierung Zinszahlungen. Diese können bei seiner Kapitalgesellschaft bei der Gewinnermittlung vollständig abgezogen werden und schmälern so die Körperschaftsteuerschuld, fließen aber auf Seiten des Gesellschafters vollständig in das zu versteuernde Einkommen und werden dort mit ESt belastet²¹³, da das Halbeinkünfteverfahren bei diesen Einkünften nicht zur Anwendung kommt.²¹⁴ Im Rahmen der Gewerbesteuerermittlung müssen Zinseinkünfte, soweit es sich

²¹¹ Vgl. Schneider (2002), S. 180. Bei der Außenfinanzierung wird im Wesentlichen zwischen der Außen-Eigenfinanzierung, d. h. dem Zugang von Eigenkapital z. B. in Form von Beteiligungstiteln und der Außen-Fremdfinanzierung, d. h. dem Zugang von Fremdkapital (Forderungstiteln) unterschieden. Dem gegenüber steht die Innenfinanzierung, bei der die Kapitalbeschaffung aus innerbetrieblichen Finanzierungsquellen erfolgt. Vgl. Haase/Lüdemann (2000), S. 749.

²¹² Vgl. Krause-Junk (1999), S. 335f.

²¹³ Vgl. Haase/Lüdemann (2000), S. 751.

²¹⁴ Zinseinkünfte gehören auch zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 EStG), gem. § 3 Nr. 40 EStG werden allerdings nur Gewinnanteile und bestimmte Veräußerungsgewinne hälftig angerechnet.

bei ihnen um Dauerschuldentgelte handelt, andererseits nur hälftig zum Gewerbeertrag hinzugerechnet werden und mindern so die Gewerbesteuerschuld.²¹⁵

Dem ist die Eigenfinanzierung, z. B. in Form einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gegenüberzustellen, bei der ein Kapitalgeber (Gesellschafter) Ausschüttungen aus dem vorher mit dem definitiven Körperschaftsteuersatz belasteten Gewinn erhält. Diese Ausschüttungen sind zwar nur hälftig in das zu versteuernde Einkommen des Kapitalgebers einzurechnen, wurden aber bereits vor der Ausschüttung voll mit GewSt belastet.²¹⁶ Während also bei der Fremdfinanzierung im Gegensatz zur Eigenfinanzierung weniger KSt und GewSt zu zahlen sind, fällt bei der Eigenfinanzierung im Allgemeinen eine geringere Einkommensteuerschuld an. Diese gegenläufigen Effekte bestimmen über die steuerliche Vorteilhaftigkeit der Eigen- oder der Fremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften.²¹⁷

Einzelgewerbetreibenden oder Gesellschaftern einer Personengesellschaft steht die Wahl zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung in der Art nicht frei, da die zivilrechtlichen Verträge eines Unternehmers/Gesellschafter mit seinem Unternehmen/seiner Gesellschaft steuerlich nicht anerkannt werden. Würde ein Gesellschafter z. B. ein Darlehen an seine Gesellschaft gewähren, dann gelten die Zinseinnahmen, die er daraus erzielt weiterhin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG), so dass Eigen- und Fremdfinanzierung hier zu identischer Steuerbelastung führen.²¹⁸

Allerdings ergeben sich auch für Eigner von Personenunternehmen Möglichkeiten, die Finanzierung des Unternehmens steuerlich vorteilhaft zu gestalten. Es ist denkbar, dass der Ehepartner des Unternehmers dem Unternehmen Fremdkapital gewährt. Welche der Finanzierungsformen dann vorteilhaft ist, hängt von verschiedenen Faktoren ab. Bei Eigenfinanzierung unterliegt der Gewinn zwar der GewSt, dafür kann aber auch von der Gewerbesteueranrechnung profitiert werden. Die Fremdfinanzierung durch den Ehepartner dagegen führt – über die hälftige Anrechnung der Zinsen – zu einer niedrigeren Gewerbesteuerschuld, die wiederum mit einer geringeren pauschalierten Gewerbesteueranrechnung einhergeht.²¹⁹

²¹⁵ Vgl. Krawitz (2000), S. 1742.

²¹⁶ Ebd., S. 1742.

²¹⁷ Ebd., S. 1742.

²¹⁸ Vgl. Schult (2001), S. 356.

²¹⁹ Ebd., S. 361.

An dieser Stelle ist keine umfassende Betrachtung der Vor- und Nachteile der verschiedenen Finanzierungsalternativen möglich, jedoch zeigte sich, dass viele, z. Tl. gegenläufige Effekte die steuerliche Vorteilhaftigkeit der Alternativen beeinflussen.²²⁰ Demnach ist die von Schneider u. a. geforderte Finanzierungsneutralität, die i. e. S. dann erfüllt ist, wenn die verschiedenen Finanzierungsformen der gleichen steuerlichen Behandlung unterliegen, auch nach der Unternehmenssteuerreform nicht erreicht.²²¹

Es ist offensichtlich, dass die Umgestaltung des Systems der Unternehmensbesteuerung noch nicht endgültig abgeschlossen sein kann. Vor allem bei der Besteuerung der Personenunternehmen sollte es – insbesondere wenn es zu einer Reform der Gewerbesteuer kommt – zu weiteren Modifikationen kommen.

Die Unternehmenssteuerreform ist allgemein als positiv und Schritt in die richtige Richtung zu bewerten. Dies gilt vor allem in Hinblick auf gesamtwirtschaftliche Effekte, die im Modell nicht abgebildet sind. Einzelne Details dagegen sind bedenklich und werden mittel- und langfristig Veränderungen in der Unternehmensstruktur, bei der Rechtsformwahl und der Finanzierung auslösen.

5.4 Modellkritik

Eine kritische Betrachtung offenbart, dass eine Reihe von Aspekten im Modell keine Berücksichtigung fanden. So konnten in dem statischen Modell kontinuierliche Veränderungen der steuerlichen Belastung im Zeitablauf bislang nicht abgebildet werden.²²² Auch die Simulation verschiedener Verhaltensweisen und Anpassungsreaktionen der Unternehmer ist damit nicht möglich. Es ist allerdings fraglich, ob der Erkenntniszuwachs aus der Dynamisierung des Modells den damit verbundenen Arbeitsaufwand rechtfertigt.

Ein weiterer Faktor, der verbessert werden kann, ist der Zugang zu aussagefähigeren Datengrundlagen. Damit ist es denkbar, die steuerrechtlichen Einzelregelungen, welche die Veranlagungssimulation berücksichtigt, zu ergänzen und weitere Variablen zu berücksichtigen, so dass die Bemessungsgrundlagen und

²²⁰ Zur Finanzierung von Unternehmen nach der Unternehmensteuerreform siehe Breidenbach (2001), S. 2067ff., Haase/Lüdemann (2000), S. 747ff., Kessler (2001), S. 1955ff., Krawitz (2000), S. 1721ff. und Schult (2001), S. 353ff.

²²¹ Vgl. Schneider (2002), S. 173.

²²² V. a. die Wirkung der veränderten Abschreibungsbedingungen.

damit die Steuerzahlungen exakt bestimmt werden können. Der Zugang zur Datengrundlage liegt allerdings nicht im Einflussbereich einzelner Wissenschaftlergruppen und ist daher nur schwer zu beeinflussen.

Trotz der Einschränkungen ist es mit dem Modell möglich, die Wirkungen vieler steuerlicher Regelungen auf die Steuerbelastung exakt abzubilden und die Grenz- und Durchschnittsbelastung der Unternehmen mit einzelnen Steuerarten sowie die effektiven Steuerbelastungen zu ermitteln. Auch steuerliche Rechtsformvergleiche sind damit möglich. Es weist einen hohen Grad an Abstraktion auf, der einerseits garantiert, dass die wichtigsten Änderungen des Steuerrechts leicht nachzuvollziehen und die Belastungsvergleiche einfach durchzuführen sind. Andererseits ist damit natürlich auch die Möglichkeit sämtliche Änderungen des Steuerrechts abzubilden, eingeschränkt.

Das Modell weist zudem einen hohen Grad an Flexibilität auf, der es z. B. erlaubt, durch einfache Modifikationen die Auswirkung isolierter Maßnahmen wie der alleinigen Umstellung vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren zu analysieren. Es bleibt ferner festzuhalten, dass mit den Berechnungen des Modells ein Erkenntnisgewinn einhergeht, der wichtige Einschätzungen erst möglich macht. Modelle dieser Art sind daher für die Politikberatung und -evaluation von hoher Bedeutung.

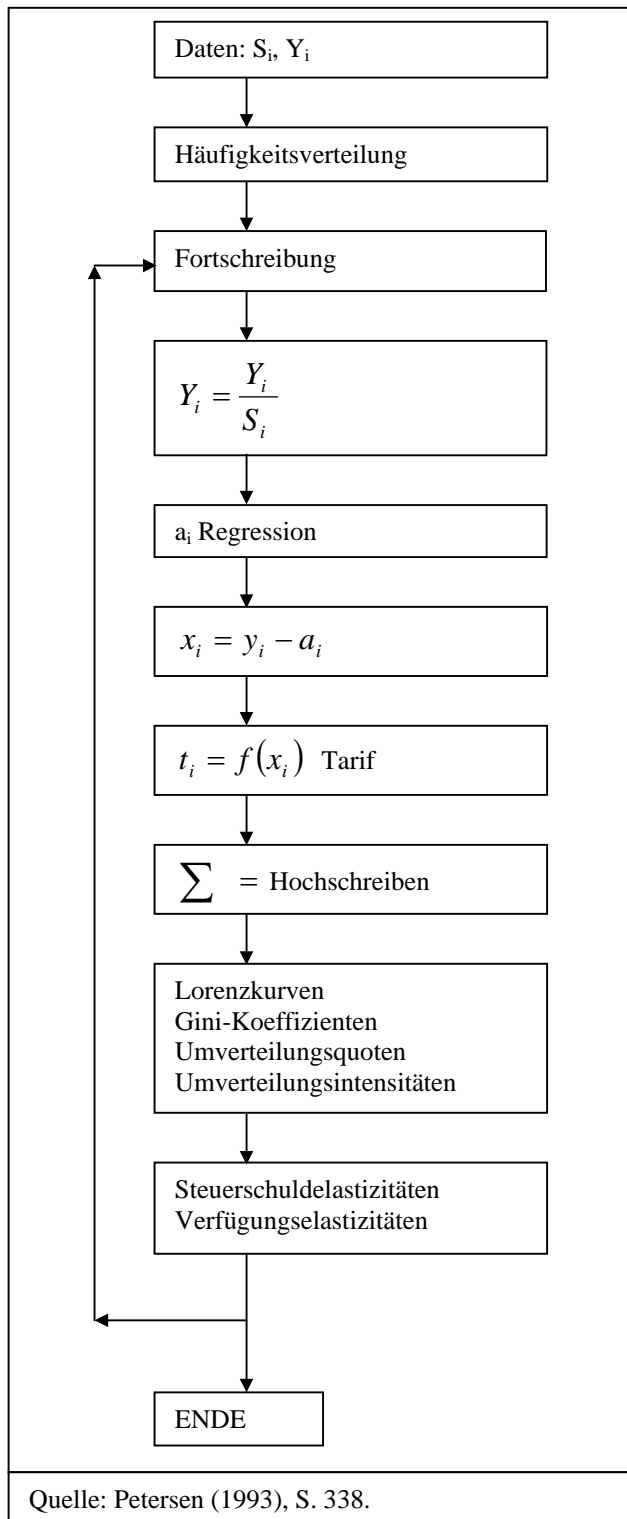
Anhang

Anhangverzeichnis

Teil A: Tabellen und Verzeichnisse.....	A-1
Übersicht A-1: Beispiel eines Flussdiagramms eines Einkommensteuer- simulationsmodells.....	A-1
Übersicht A-2: Einheitlicher Steuermessbetrag.....	A-2
Übersicht A-3: Berechnungsschema zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens.....	A-3
Übersicht A-4: Schema zur Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer.....	A-4
Tabelle A-1: Steuerbelastung der Personenunternehmen im Überblick (in €).....	A-5
Tabelle A-2: Durchschnitts- und Grenzbelastung der Personenunter- nehmen im Überblick.....	A-6
Tabelle A-3: Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft bei 50 % Ausschüttungsquote (in €).....	A-7
Tabelle A-4: Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft bei voller Thesaurierung (in €).....	A-8
Tabelle A-5: Durchschnittssteuerbelastung der Kapitalgesellschaften in Prozent.....	A-9
Tabelle A-6: Marginale Steuerbelastung der Kapitalgesellschaften für verschiedene Ausschüttungsquoten in Prozent.....	A-10
Tabelle A-7: Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaften in Abhängigkeit steuerliche Sachverhaltsgestaltungen (in €).....	A-11
Tabelle A-8: Gesamtsteuerbelastung von Personengesellschaften und Körperschaften für verschiedene Ertragslagen in Ab- hängigkeit von der Ausschüttungsquote (in €).....	A-12
Teil B: Herleitung des Gewerbesteuer tariffs für Personenunternehmen.....	A-13
Tabelle A-9: Berechnung der Gewerbesteuerschuld bei Personenunter- nehmen unter Berücksichtigung der effektiven Grenzen zwischen den Zonen des Staffeltarifs.....	A-15

Teil A: Tabellen und Verzeichnisse

Übersicht A-1: Beispiel eines Flussdiagramms eines Einkommensteuer-simulationsmodells



Übersicht A-2: Einheitlicher Steuermessbetrag

	(1) Gewerbeertrag
	Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)
+	Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)
-	Kürzungen (§ 9 GewStG)
=	Gewerbeertrag (Abrundung auf volle 100,- DM, § 11 Abs. 1 GewStG)
-	Freibetrag (36 000 DM, § 11 Abs. 1 GewStG)
=	Steuerpflichtiger Gewerbeertrag
×	Steuermesszahl (§ 11 GewStG)
=	Steuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag
	(2) Gewerbekapital
	Einheitswert des Betriebsvermögens (§ 12 Abs. 1 GewStG)
+	Hinzurechnungen (§ 12 Abs. 1 GewStG)
-	Kürzungen (§ 12 Abs. 3 GewStG)
=	Gewerbekapital (Abrundung auf volle 1 000,- DM, § 13 Abs. 1 GewStG)
-	Freibetrag (120 000,- DM, § 13 Abs. 1 GewStG, höchstens abgerundetes Gewerbekapital)
=	Steuerpflichtiges Gewerbekapital
×	Steuermesszahl (§ 13 Abs. 2 und 3 GewStG)
=	Steuermessbetrag nach dem Gewerbekapital
	(3) Zusammenrechnung
	Steuermessbetrag nach Gewerbeertrag
+	Steuermessbetrag nach Gewerbekapital
=	einheitlicher Steuermessbetrag (§ 14 GewStG)
Quelle: Vgl. Glanegger (1988), S. 582f.	

Übersicht A-3: Berechnungsschema zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

1	=	Summen der positiven Einkünfte aus jeder Einkunftsart (§ 2 Abs. 3 Satz 2 EStG)
2	+	Hinzurechnungsbetrag (§ 52 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 2a Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 EStG in der Fassung vom 16.04.1997, BGBl I S. 821, § 2 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Auslandsinvestitionsgesetz)
3	-	Ausgleichsfähige negative Summen der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Sätze 3 bis 8 EStG)
4	=	Summe der Einkünfte (> Abs. 2)
5	-	Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)
6	-	Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)
7	=	Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Satz 1 EStG)
8	-	Verlustabzug nach § 10d EStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, BGBl I S. 402
9	-	Sonderausgaben (§§ 10, 10b, 10c EStG)
10	-	Außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG)
11	-	Steuerbegünstigungen der zu Wohnzwecken genutzten Wohnungen, Gebäude und Baudenkmäler sowie der schutzwürdigen Kulturgüter (§§ 10e bis 10i EStG, 52 Abs. 21 Satz 6 EStG i. d. F. vom 16.4.1997, BGBl I S. 821 und § 7 FördG)
12	-	Verlustabzug nach § 10d EStG i. d. F. vom 16.4.1997, BGBl I S. 821 (§ 52 Abs. 25 Satz 1 EStG)
13	+	Zuzurechnendes Einkommen gemäß § 15 Abs. 1 AStG
14	=	Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)
15	-	Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG)
16	-	Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG)
17	-	Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV
18	=	Zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)
Quelle: R 3 EStR 2001.		

Übersicht A-4: Schema zur Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer

1		Steuerbetrag a) nach § 32a Abs. 1, 5, § 50 Abs. 3 EStG oder b) nach dem bei Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG) oder der Steuersatzbegrenzung sich ergebenden Steuersatz
2	+	Steuer auf Grund Berechnung nach den §§ 34, 34b EStG
3	=	tarifliche Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1, 5 EStG)
4	-	ausländische Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG
5	-	Steuerermäßigung nach § 35 EStG
6	-	Steuerermäßigung für Steuerpflichtige mit Kindern bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der Steuerbegünstigungen für eigengenutztes Wohneigentum (§ 34f Abs. 1, 2 EStG)
7	-	Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen (§ 34g EStG)
8	-	Steuerermäßigung nach § 34f Abs. 3 EStG
9	+	Steuern nach § 34c Abs. 5 EStG
10	+	Nachsteuer nach § 19 Abs. 5 EStG i. V. m. den §§ 39, 31 EStDV
11	+	Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 2 AStG unter Berück- sichtigung des § 12 AStG
12	+	Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz
13	+	Kindergeld oder vergleichbare Leistungen, soweit in den Fällen des § 31 EStG das Einkommen um Freibeträge für Kinder gemindert wurde
14	=	festzusetzende Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 EStG)
Quelle: R 4 EStR 2001.		

Tabelle A-1: Steuerbelastung der Personenunternehmen im Überblick (in €)

Annahmen							
Familienstand	verheiratet			Anzahl der Kinder	1		
Ausschüttungsquote	-			Hebesatz der Gemeinde	400 %		
Geschäftsführergehalt	-						
		Kleine Einzelgewerbetreibende	Große Einzelgewerbetreibende	Kleine Personengesellschaften	Mittlere Personengesellschaften	Große Personengesellschaften	
Gewinn aus Gewerbebetrieb		58.452	83.772	104.380	429.357	1.584.465	
Gewerbsteuer							
Gewerbeertrag		60.753	69.950	69.248	226.960	843.503	
Gewerbesteuerschuld		2.592	3.779	3.682	29.733	132.500	
Einkommensteuer							
<i>Steuerrecht 2000</i>							
Gewinn aus Gewerbebetrieb		58.452	83.772	104.380	429.357	1.584.465	
Anrechnung Gewerbesteuer als Betriebsausgabe		2.592	3.779	3.682	29.733	132.500	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		55.860	79.993	100.698	399.624	1.451.965	
Einkünfte aus Kapitalvermögen (Nettodividende)		-	-	-	-	-	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (GF-Gehalt ¹)		-	-	-	-	-	
Summe der Einkünfte		55.860	79.993	100.698	399.624	1.451.965	
zu versteuerndes Einkommen		44.176	68.309	89.014	384.406	1.436.747	
Einkommensteuerschuld		8.454	16.904	25.386	152.411	604.930	
Solidaritätszuschlag		404	857	1.313	8.383	33.271	
Steuerbelastung insgesamt		11.450	21.540	30.381	190.527	770.701	
<i>Steuerrecht 2005</i>							
Gewinn aus Gewerbebetrieb		58.452	83.772	104.380	429.357	1.584.465	
Anrechnung Gewerbesteuer als Betriebsausgabe		2.592	3.779	3.682	29.733	132.500	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		55.860	79.993	100.698	399.624	1.451.965	
Einkünfte aus Kapitalvermögen (HEV)		-	-	-	-	-	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (GF-Gehalt ¹)		-	-	-	-	-	
Summe der Einkünfte		55.860	79.993	100.698	399.624	1.451.965	
zu versteuerndes Einkommen		43.728	67.717	88.422	387.348	1.439.689	
Einkommensteuerschuld		5.578	12.450	19.960	133.475	529.217	
Solidaritätszuschlag		251	618	1.021	7.258	29.024	
Steuerbelastung insgesamt		8.421	16.847	24.663	170.466	690.741	

¹ Geschäftsführergehalt.
Quelle: Eigene Berechnungen, z. Tl. mit Modulen des DIW Berlin.

Tabelle A-2: Durchschnitts- und Grenzbelastung der Personenunternehmen im Überblick

Annahmen:						
Familienstand	verheiratet		Anzahl der Kinder	1		
Ausschüttungsquote	-		Hebesatz der Gemeinde	400 %		
Geschäftsführergehalt	-					
	Kleine Einzelgewerbetreibende	Große Einzelgewerbetreibende	Kleine Personengesellschaften	Mittlere Personengesellschaften	Große Personengesellschaften	
Durchschnittsbelastung						
<i>Steuerrecht 2000</i>						
Gewerbesteuer ¹	4,43	4,51	3,53	6,93	8,36	
Einkommensteuer ²	19,14	24,75	28,52	39,29	42,00	
Einkommensteuer + Solidaritätszuschlag ²	20,05	26,00	29,99	41,45	44,31	
Durchschnittsbelastung insgesamt ¹	19,59	25,71	29,11	44,37	48,64	
<i>Steuerrecht 2005</i>						
Gewerbesteuer ¹	4,43	4,51	3,53	6,93	8,36	
Einkommensteuer ²	12,76	18,39	22,57	34,46	36,76	
Einkommensteuer + Solidaritätszuschlag ²	13,33	19,30	23,73	36,33	38,78	
Durchschnittsbelastung insgesamt ¹	14,41	20,11	23,63	39,70	43,59	
Grenzbelastung						
<i>Steuerrecht 2000</i>						
Gewerbesteuer ¹	3,85	7,41	10,71	16,67	16,67	
Einkommensteuer ²	30,96	37,27	42,69	43,00	43,00	
Einkommensteuer + Solidaritätszuschlag ²	32,67	39,31	45,04	45,37	45,37	
Grenzbelastung insgesamt ¹	35,26	43,81	50,93	54,47	54,47	
<i>Steuerrecht 2005</i>						
Gewerbesteuer ¹	3,85	7,41	10,71	16,67	16,67	
Einkommensteuer ²	27,33	32,81	37,53	42,00	42,00	
Einkommensteuer + Solidaritätszuschlag ²	28,83	34,62	39,59	44,31	44,31	
Grenzbelastung insgesamt ¹	31,57	39,46	46,07	53,59	53,59	
¹ Bezogen auf Gewinn aus Gewerbebetrieb. – ² Bezogen auf zu versteuerndes Einkommen.						
Quelle: Eigene Berechnungen, z. Tl. mit Modulen des DIW Berlin.						

Tabelle A-3: Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft bei 50 % Ausschüttungsquote (in €)

Annahmen:				
Familienstand	verheiratet	Anzahl der Kinder	1	
Ausschüttungsquote	50 %	Hebesatz der Gemeinde	400 %	
Geschäftsführergehalt	-			
	Kleine KapGes	Mittlere KapGes	Große KapGes	
Gewinn aus Gewerbebetrieb	32.531	166.171	2.185.856	
Gewerbesteuer				
Gewerbeertrag	29.406	81.985	1.016.656	
Gewerbesteuerschuld	4.900	13.650	169.433	
Besteuerung auf der Ebene der Körperschaft				
<i>Bestimmung der Bemessungsgrundlage</i>				
zu versteuerndes Einkommen (BMG)	27.631	152.521	2.016.423	
<i>Körperschaftsteuer Steuerrecht 2000</i>				
Körperschaftsteuerschuld	9.671	53.383	705.748	
davon KSt auf ausgeschüttete Gewinne (30 %)	4.145	22.878	302.463	
davon KSt auf thesaurierte Gewinne (40 %)	5.526	30.504	403.285	
Solidaritätszuschlag	532	2.936	38.816	
davon SolZ auf ausgeschüttete Gewinne	228	1.258	16.635	
davon SolZ auf thesaurierte Gewinne	304	1.678	22.181	
<i>Körperschaftsteuer Steuerrecht 2005</i>				
Körperschaftsteuerschuld	6.908	38.130	504.106	
Solidaritätszuschlag	380	2.097	27.726	
Besteuerung auf der Ebene der (Anteils-)Eigner				
<i>Einkommensteuer Steuerrecht 2000</i>				
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-	-	-	
Einkünfte aus Kapitalvermögen (Nettodividende)	9.139	50.446	666.932	
Anrechnung KSt (ohne SolZ)	4.145	22.878	302.463	
Anrechnung SolZ auf ausgeschüttete Gewinne	228	1.258	16.635	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (GF-Gehalt ¹)	-	-	-	
Summe der Einkünfte	13.511	74.583	986.031	
zu versteuerndes Einkommen	6.230	62.899	970.813	
Einkommensteuerschuld	-	14.880	474.052	
Solidaritätszuschlag	-	748	26.073	
<i>Einkommensteuer Steuerrecht 2005</i>				
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-	-	-	
Einkünfte aus Kapitalvermögen (HEV)	5.086	28.073	371.148	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (GF-Gehalt ¹)	-	-	-	
Summe der Einkünfte	5.086	28.073	371.148	
zu versteuerndes Einkommen	-	15.775	358.850	
Einkommensteuerschuld	-	76	134.910	
Solidaritätszuschlag	-	-	7.335	
Gesamtsteuerbelastung				
Steuerbelastung insgesamt Steuerrecht 2000 ²	10.730	61.460	1.095.023	
Steuerbelastung insgesamt Steuerrecht 2005 ²	12.188	53.954	843.510	
¹ Geschäftsführergehalt. – ² Beinhaltet Gewerbe-, Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie Solidaritätszuschlag.				
Quelle: Eigene Berechnungen, z. Tl. mit Modulen des DIW Berlin.				

Tabelle A-4: Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft bei voller Thesaurierung (in €)

Annahmen:			
Familienstand	verheiratet	Anzahl der Kinder	1
Ausschüttungsquote	0 %	Hebesatz der Gemeinde	400 %
Geschäftsführergehalt	–		
	Kleine KapGes	Mittlere KapGes	Große KapGes
Gewinn aus Gewerbebetrieb	32.531	166.171	2.185.856
Gewerbesteuer			
Gewerbeertrag	29.406	81.985	1.016.656
Gewerbesteuerschuld	4.900	13.650	169.433
Besteuerung auf der Ebene der Körperschaft			
<i>Bestimmung der Bemessungsgrundlage</i>			
zu versteuerndes Einkommen (BMG)	27.631	152.521	2.016.423
<i>Körperschaftsteuer Steuerrecht 2000</i>			
Körperschaftsteuerschuld	11.052	61.009	806.569
davon KSt auf ausgeschüttete Gewinne (30 %)	-	-	-
davon KSt auf thesaurierte Gewinne (40 %)	11.052	61.009	806.569
Solidaritätszuschlag	608	3.355	44.361
davon SolZ auf ausgeschüttete Gewinne	-	-	-
davon SolZ auf thesaurierte Gewinne	608	3.355	44.361
<i>Körperschaftsteuer Steuerrecht 2005</i>			
Körperschaftsteuerschuld	6.908	38.130	504.106
Solidaritätszuschlag	380	2.097	27.726
Besteuerung auf der Ebene der (Anteils-)Eigner			
<i>Einkommensteuer Steuerrecht 2000</i>			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-	-	-
Einkünfte aus Kapitalvermögen (Nettodividende)	-	-	-
Anrechnung KSt (ohne SolZ)	-	-	-
Anrechnung SolZ auf ausgeschüttete Gewinne	-	-	-
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (GF-Gehalt ¹)	-	-	-
Summe der Einkünfte	-	-	-
zu versteuerndes Einkommen	-	-	-
Einkommensteuerschuld	-	-	-
Solidaritätszuschlag	-	-	-
<i>Einkommensteuer Steuerrecht 200</i>			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-	-	-
Einkünfte aus Kapitalvermögen (HEV)	-	-	-
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (GF-Gehalt ¹)	-	-	-
Summe der Einkünfte	-	-	-
zu versteuerndes Einkommen	-	-	-
Einkommensteuerschuld	-	-	-
Solidaritätszuschlag	-	-	-
Gesamtsteuerbelastung			
Steuerbelastung insgesamt Steuerrecht 2000 ²	16.560	78.014	1.020.363
Steuerbelastung insgesamt Steuerrecht 2005 ²	12.188	53.878	701.264

¹ Geschäftsführergehalt. – ² Beinhaltet auf Gewerbe-, Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie Solidaritätszuschlag.
Quelle: Eigene Berechnungen, z. Tl. mit Modulen des DIW Berlin.

Tabelle A-5: Durchschnittssteuerbelastung der Kapitalgesellschaften in Prozent

Annahmen:											
Familienstand	verheiratet						Anzahl der Kinder	1			
Ausschüttungsquote	variabel						Hebesatz der Gemeinde	400 %			
Geschäftsführergehalt	–										
		Kleine KapGes	Mittlere KapGes	Große KapGes	Kleine KapGes	Mittlere KapGes	Große KapGes	Kleine KapGes	Mittlere KapGes	Große KapGes	
Ausschüttungsquote		100 %			50 %			0 %			
Durchschnittsbelastung											
<i>Steuerrecht 2000</i>											
	GewSt ¹	15,06	8,21	7,75	15,06	8,21	7,75	15,06	8,21	7,75	
	KSt ^{2,3}	0,00	0,00	0,00	20,00	20,00	20,00	40,00	40,00	40,00	
	KSt + SolZ ^{2,3}	0,00	0,00	0,00	21,10	21,10	21,10	42,20	42,20	42,20	
	ESt ⁴	4,33	35,65	49,95	0,00	23,66	48,83	0,00	0,00	0,00	
	ESt + SolZ ⁴	4,33	37,61	52,69	0,00	24,85	51,52	0,00	0,00	0,00	
	Insgesamt ^{1,5}	17,31	39,29	55,99	32,98	36,99	50,10	50,91	46,95	46,68	
<i>Steuerrecht 2005</i>											
	GewSt ¹	15,06	8,21	7,75	15,06	8,21	7,75	15,06	8,21	7,75	
	KSt ²	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	
	KSt + SolZ ²	26,37	26,37	26,37	26,37	26,37	26,37	26,37	26,37	26,37	
	ESt ⁴	0,00	15,47	39,83	0,00	0,48	37,60	0,00	0,00	0,00	
	ESt + SolZ ⁴	0,00	16,19	42,01	0,00	0,48	39,64	0,00	0,00	0,00	
	Insgesamt ^{1,5}	37,46	36,70	46,11	37,46	32,47	38,59	37,46	32,42	32,08	
¹ Bezogen auf Gewinn aus Gewerbebetrieb. – ² Bezogen auf das körperschaftsteuerrechtlich zu versteuernde Einkommen. – ³ Anrechenbarkeit der Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne berücksichtigt. – ⁴ Bezogen auf das einkommensteuerrechtlich zu versteuernde Einkommen. – ⁵ Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer auf thesaurierte Gewinne, Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag auf Körperschaft- und Einkommensteuer.											
Quelle: Eigene Berechnungen, z. Tl. mit Modulen des DIW Berlin.											

Tabelle A-6: Marginale Steuerbelastung der Kapitalgesellschaften für verschiedene Ausschüttungsquoten in Prozent

Annahmen:								
Familienstand		verheiratet			Anzahl der Kinder		1	
Ausschüttungsquote		variabel			Hebesatz der Gemeinde		400 %	
Geschäftsführergehalt		–						
		Kleine KapGes	Mittlere KapGes	Große KapGes	Kleine KapGes	Mittlere KapGes	Große KapGes	Alle KapGes
Ausschüttungsquote		100 %			50 %			0 %
Steuerrecht 2000	GewSt	16,67	16,67	16,67	16,67	16,67	16,67	16,67
	ESt	0,00	51,00	51,00	0,00	35,85	51,00	0,00
	ESt + SolZ	0,00	53,81	53,81	0,00	37,82	53,81	0,00
	KSt ¹	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00
	KSt ⁵	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00
	KSt + SolZ ⁵	42,20	42,20	42,20	42,20	42,20	42,20	42,20
<i>Ausgeschüttete Gewinne</i>	ESt + KSt ^{2,3}	0,00	44,84	44,84	0,00	31,52	44,84	0,00
	Insgesamt ⁴	16,67	61,50	61,50	16,67	48,19	61,50	16,67
<i>Thesaurierte Gewinne</i>	KSt ⁶	35,17	35,17	35,17	35,17	35,17	35,17	35,17
	Insgesamt ⁷	51,83	51,83	51,83	51,83	51,83	51,83	51,83
Steuerrecht 2005	GewSt	16,67	16,67	16,67	16,67	16,67	16,67	16,67
	ESt	0,00	27,35	42,00	0,00	0,00	42,00	0,00
	ESt + SolZ	0,00	28,86	44,31	0,00	0,00	44,31	0,00
	KSt	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00
	KSt + SolZ	26,38	26,38	26,38	26,38	26,38	26,38	26,38
	ESt + KSt ²	21,98	30,83	35,57	21,98	21,98	35,57	21,98
	Insgesamt ⁴	38,65	47,50	52,24	38,65	38,65	52,24	38,65

¹ Auf ausgeschüttete Gewinne. – ² Marginale Belastung mit Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag. – ³ Berücksichtigt die Anrechenbarkeit der Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne auf die Einkommensteuer. – ⁴ Marginale Belastung mit Körperschaftsteuer, Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer. – ⁵ Auf thesaurierte Gewinne. – ⁶ Marginale Belastung mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag. – ⁷ Marginale Belastung mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer.

Quelle: Eigene Berechnungen, z. Tl. mit Modulen des DIW Berlin.

Tabelle A-7: Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaften in Abhängigkeit von steuerlichen Sachverhaltsgestaltungen

Annahmen:		Familienstand		verheiratet		Geschäftsführergehalt		variabel	
Ausschüttungsquote	variabel	Anzahl der Kinder		1		Anzahl der Anteilseigner/Gesellschafter		variabel	
Hebesatz der Gemeinde	400%								
	Szenario 1 bis 3		Szenario 1	Szenario 2		Szenario 3		Szenario 4	
	PerGes	KapGes	KapGes	KapGes	KapGes	KapGes	PerGes	KapGes	
Ausschüttungsverhalten			100%	50%	0%	100%			100%
Geschäftsführergehalt			-	-	-	200.000,00			200.000,00
Anzahl der Gesellschafter	1	1	1	1	1	1	2	2	2
Gewinn aus Gewerbebetrieb	500.000,00	500.000,00	500.000,00	500.000,00	500.000,00	300.000,00	500.000,00	100.000,00	
Gewerbesteuer									
Gewerbeertrag	250.000,00	250.000,00	250.000,00	250.000,00	250.000,00	150.000,00	250.000,00	50.000,00	
Gewerbesteuerschuld	33.583,00	41.666,00	41.666,00	41.666,00	41.666,00	25.000,00	33.583,00	8.333,00	
Besteuerung auf der Ebene der Körperschaft									
Ermittlung Bemessungsgrundlage									
Gewinn aus Gewerbebetrieb		500.000,00	500.000,00	500.000,00	500.000,00	300.000,00	-	100.000,00	
Abzug Gewerbesteuer als Betriebsausgabe		41.666,00	41.666,00	41.666,00	41.666,00	25.000,00	-	8.333,00	
zu versteuerndes Einkommen		458.334,00	458.334,00	458.334,00	458.334,00	275.000,00	-	91.667,00	
<i>Körperschaftsteuer Steuerrecht 2005</i>									
Körperschaftsteuerschuld		114.583,50	114.583,50	114.583,50	114.583,50	68.750,00	-	22.916,75	
Solidaritätszuschlag		6.302,09	6.302,09	6.302,09	6.302,09	3.781,25	-	1.260,42	
Besteuerung auf der Ebene eines Gesellschafters									
<i>Einkommensteuer Steuerrecht 2005</i>									
Gewinn aus Gewerbebetrieb	500.000,00	-	-	-	-	-	500.000,00	-	
Anrechnung Gewerbesteuer als Betriebsausgabe	33.583,00	-	-	-	-	-	33.583,00	-	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	466.417,00	-	-	-	-	-	233.208,50	-	
Einkünfte aus Kapitalvermögen (HEV)	-	168.724,21	84.362,10	-	-	101.234,38	-	16.872,46	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	-	-	-	-	-	200.000,00	-	200.000,00	
Summe der Einkünfte	466.417,00	168.724,21	84.362,10	-	-	301.234,38	233.208,50	216.872,46	
zu versteuerndes Einkommen	454.141,00	156.426,21	72.064,10	-	-	288.936,38	220.932,50	204.574,46	
Einkommensteuerschuld	159.806,00	49.874,00	15.624,00	-	-	105.546,00	61.858,00	70.106,00	
Solidaritätszuschlag	8.704,41	2.658,26	791,56	-	-	5.720,22	3.317,38	3.771,02	
Gesamtsteuerbelastung 2005									
Auf der Ebene der Gesellschaft	33.583,00	162.551,59	162.551,59	162.551,59	162.551,59	97.531,25	33.583,00	32.510,17	
Auf der Ebene eines Gesellschafters	168.510,41	206.300,21	16.415,56	-	-	111.266,22	65.175,38	73.877,02	
Insgesamt	202.093,41	368.851,80	178.967,15	162.551,59	162.551,59	208.797,47	163.933,76	180.264,21	

Quelle: Eigene Berechnungen, z. Tl. mit Modulen des DIW Berlin.

Tabelle A-8: Gesamtsteuerbelastung von Personengesellschaften und Körperschaften für verschiedene Ertragslagen in Abhängigkeit von der Ausschüttungsquote (in €)

	PerGes	KapGes	Differenz ¹	PerGes	KapGes	Differenz ¹	PerGes	KapGes	Differenz ¹
Ausschüttungsquote	100 %			50 %			0 %		
Gewinn aus Gewerbebetrieb									
10.000	0	3.864	-3.864	0	3.864	-3.864	0	3.864	-3.864
25.000	11	9.661	-9.650	11	9.661	-9.650	11	9.661	-9.650
30.000	573	11.594	-11.021	573	11.594	-11.021	573	11.594	-11.021
50.000	5.666	19.323	-13.657	5.666	19.323	-13.657	5.666	19.323	-13.657
75.000	13.957	28.984	-15.028	13.957	28.984	-15.028	13.957	28.984	-15.028
100.000	23.558	39.229	-15.671	23.558	38.645	-15.087	23.558	38.645	-15.087
125.000	34.246	50.423	-16.177	34.246	48.307	-14.061	34.246	48.307	-14.061
150.000	45.626	62.180	-16.553	45.626	57.969	-12.342	45.626	57.969	-12.342
200.000	68.475	85.964	-17.489	68.475	77.875	-9.400	68.475	77.291	-8.816
250.000	91.295	110.314	-19.019	91.295	98.730	-7.435	91.295	96.614	-5.319
500.000	205.506	238.967	-33.461	205.506	206.929	-1.423	205.506	193.229	12.277
1.000.000	433.902	500.150	-66.248	433.902	432.196	1.706	433.902	386.458	47.444
2.500.000	1.119.085	1.283.731	-164.646	1.119.085	1.113.845	5.240	1.119.085	966.145	152.940
5.000.000	2.261.060	2.589.712	-328.652	2.261.060	2.249.877	11.183	2.261.060	1.932.291	328.768
7.500.000	3.403.062	3.895.689	-492.627	3.403.062	3.385.939	17.123	3.403.062	2.898.438	504.624
10.000.000	4.545.037	5.201.666	-656.629	4.545.037	4.522.003	23.034	4.545.037	3.864.583	680.454
20.000.000	9.112.931	10.425.550	-1.312.619	9.112.931	9.066.250	46.681	9.112.931	7.729.166	1.383.764
30.000.000	13.680.855	15.649.433	-1.968.578	13.680.855	13.610.468	70.387	13.680.855	11.593.750	2.087.105
40.000.000	18.248.779	20.873.316	-2.624.537	18.248.779	18.154.716	94.063	18.248.779	15.458.333	2.790.446
50.000.000	22.816.704	26.097.198	-3.280.493	22.816.704	22.698.935	117.770	22.816.704	19.322.916	3.493.788

¹ (-) Personengesellschaft günstiger; (+) Kapitalgesellschaft günstiger.

Quelle: Eigene Berechnungen, z. Tl. mit Modulen des DIW Berlin.

Teil B: Herleitung des Gewerbesteuertarifs für Personenunternehmen

Die folgenden Ausführungen orientieren sich an Beránek (1992) und König et al (1992):

In allgemeiner Form errechnet sich die Gewerbesteuerschuld S^{Gew} durch

$$S^{Gew} = m_i \times h \times (GE - S^{Gew}) \quad \text{B.1}$$

mit m_i Steuermesszahl i , mit $i = \{1, \dots, 5\}$

h Hebesatz der Gemeinde

GE Gewerbeertrag nach Abzug des Freibetrags gem. § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG.

Durch Auflösen nach S^{Gew} erhält man

$$S^{Gew} = \frac{m_i \times h}{1 + m_i \times h} \times GE \quad \text{B.2}$$

Fällt der Gewerbeertrag nach Abzug des Freibetrags und ohne Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit des Gewerbeertrags in die erste Tarifzone (zzt. $m_1 = 1\%$ und $0 \text{ Eur} \leq GE \leq 12.000 \text{ Eur}$), dann lässt sich die Belastung wie folgt darstellen:

$$S^{Gew} = m_1 \times h \times GE \quad \text{B.3}$$

Für Gewerbeerträge vor Abzug der Gewerbesteuer zwischen 12.000 € und 24.000 € (zweite Tarifzone) lautet die gesamte Gewerbesteuerbelastung falls $GE \leq 12.000 + S^{Gew}$:

$$S^{Gew} = m_1 \times h \times 12.000 + m_1 \times h \times (GE - 12.000 - S^{Gew}) \quad \text{B.4}$$

und falls der Gewerbeertrag nach Abzug der Gewerbesteuer noch oberhalb der Grenze der Tarifzone liegt ($GE \geq 12.000 + S^{Gew}$):

$$S^{Gew} = m_1 \times h \times 12.000 + m_2 \times h \times (GE - 12.000 - S^{Gew}). \quad \text{B.5}$$

Der Übergang von einer Steuermesszahl m_1 (1 %) zu einer Steuermesszahl m_2 (2 %) erfolgt, wenn der Gewerbeertrag (GE) $12.000 + S^{Gew}$ beträgt. In diesem Fall folgt aus B.4 und B.5, dass

$$S^{Gew} = m_1 \times h \times 12.000 \quad \text{B.6}$$

Die eigentliche Grenze (vor Abzug der endgültigen Gewerbesteuerschuld) zwischen der ersten und der zweiten Tarifzone wird bei dem Gewerbeertrag i. H. v.

$$GE = 12.000 + m_1 \times h \times 12.000 \quad \text{B.7}$$

erreicht.

Durch Umformen der Gleichungen B.4 und B.5 erhält man die Gewerbesteuerbelastung:

falls $GE \leq 12.000 + m_1 \times h \times 12.000$

$$S^{Gew} = \frac{m_1 \times h}{1 + m_1 \times h} \times GE \quad \text{B.8}$$

und falls $S^{Gew} \geq 24000 + m_2 \times h \times 24.000$

$$S^{Gew} = \frac{m_2 \times h}{1 + m_2 \times h} \cdot GE - \frac{(m_1 - m_2) \times h}{1 + m_2 \times h} \times 12.000 \quad \text{B.9}$$

Die Grenzen zwischen den Tarifzonen lassen sich in allgemeiner Form schreiben. Dafür werden die Grenzen, die sich lt. Gesetz unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer vom Gewerbeertrag ergeben, bezeichnet als

$$GE_1 = 12.000 \text{ und}$$

$$GE_2 = 24.000 .$$

Die weiteren Grenzen sind der Tab. A-9 zu entnehmen.

Danach lauten die untere und die obere Grenze der zweiten Zone

$$GE_1 + (m_1 h GE_1) \leq GE < GE_2 + (m_1 GE_1 + m_2 h (GE_2 - GE_1)) \quad \text{B.10}$$

und die Formel zur Berechnung der endgültigen Gewerbesteuerschuld:

$$S^{Gew} = \frac{m_2 \times h}{1 + m_2 \times h} \times (GE) - \frac{m_1 \times h}{1 + m_2 \times h} \times (GE_1). \quad \text{B.11}$$

Wie aus der vorstehenden Formel B.10 ersichtlich ist, wird durch die Subtraktion des zweiten Terms berücksichtigt, dass der erste Teil des Gewerbeertrages (GE_1) nur mit der Steuermesszahl m_1 , der zweite Teil ($GE - GE_1$) aber mit m_2 zu multiplizieren ist. Für die anderen Zonen des Staffeltarifs erfolgt die Herleitung der Grenzen analog. Die Grenzen und die Tarifformeln lauten in allgemeiner Form wie folgt:

Tabelle A-9: Berechnung der Gewerbesteuerschuld bei Personenunternehmen unter Berücksichtigung der effektiven Grenzen zwischen den Zonen des Staffeltarifs

Grenze lt. Gesetz ¹	tatsächliche (effektive) Grenze ² und Tarif
$0 \leq GE < 12.000$ $GE_1 = 12.000$	Grenze $GE < GE_1 + (m_1 h GE_1)$ Tarif $S^{Gew} = \frac{m_1 h}{1 + m_1 h} GE$
$12.000 \leq GE < 24.000$ $GE_2 = 24.000$	Grenze $GE_1 + (m_1 h GE_1) \leq GE < GE_2 + (m_1 GE_1 + m_2 h (GE_2 - GE_1))$ Tarif $S^{Gew} = \frac{m_2 h}{1 + m_2 h} GE - \frac{m_1 h}{1 + m_2 h} GE_1$
$24.000 \leq GE < 36.000$ $GE_3 = 36.000$	Grenze $GE_2 + (m_1 GE_1 + m_2 h (GE_2 - GE_1)) \leq GE$ $< GE_3 + (m_1 GE_1 + h [m_2 (GE_2 - GE_1) + m_3 (GE_3 - GE_2)])$ Tarif $S^{Gew} = \frac{m_3 h}{1 + m_3 h} GE - \frac{m_2 h}{1 + m_3 h} (GE_2 - GE_1) - \frac{m_1 h}{1 + m_3 h} GE_1$
$36.000 \leq GE < 48.000$ $GE_4 = 48.000$	Grenze $GE_3 + (m_1 GE_1 + h [m_2 (GE_2 - GE_1) + m_3 (GE_3 - GE_2)]) \leq GE$ $< GE_4 + (m_1 GE_1 + h [m_2 (GE_2 - GE_1) + m_3 (GE_3 - GE_2) + m_4 (GE_4 - GE_3)])$ Tarif $S^{Gew} = \frac{m_4 h}{1 + m_4 h} GE - \frac{m_3 h}{1 + m_4 h} (GE_3 - GE_2) - \frac{m_2 h}{1 + m_4 h} (GE_2 - GE_1) - \frac{m_1 h}{1 + m_4 h} GE_1$
$GE \geq 48.000$	Grenze $GE \geq GE_4 + (m_1 GE_1 + h [m_2 (GE_2 - GE_1) + m_3 (GE_3 - GE_2) + m_4 (GE_4 - GE_3)])$ Tarif $S^{Gew} = \frac{m_5 h}{1 + m_5 h} GE - \frac{m_4 h}{1 + m_5 h} (GE_4 - GE_3) - \frac{m_3 h}{1 + m_5 h} (GE_3 - GE_2) - \frac{m_2 h}{1 + m_5 h} (GE_2 - GE_1) - \frac{m_1 h}{1 + m_5 h} GE_1$
¹ nach Abzug des Freibetrags. – ² Grenze vor Abzug der Gewerbesteuerschuld vom Gewerbeertrag.	
Quelle: in Anlehnung an Beránek (1992), S.1832ff.	

Literaturübersicht

- Andel, Norbert (1998): Finanzwissenschaft. 4., völlig überarb. Aufl., Tübingen, 1998.
- Bach, Stefan (2001): Die Unternehmensteuerreform. in: Rot-grüne Steuerreform in Deutschland: eine Zwischenbilanz. Achim Truger (Hrsg.), 1. Aufl., Marburg, 2001, S. 47-94.
- Bach, Stefan/Dieter Vesper (2002): Finanz- und Investitionskrise der Gemeinden erzwingt grundlegende Reform der Kommunalfinanzen. in: Wochenbericht des DIW Berlin, Bd. 69 (2002), Heft 31, S. 505-517.
- Bauch, Günter/Andreas Oestreicher (1993): Handels- und Steuerbilanzen: einschließlich der Systematik betrieblicher Ertrag- und Substanzsteuern und der Vermögensaufstellung. 5., neu bearb. Aufl., Heidelberg, 1993.
- Beránek, Axel (1992): Zur Berechnung der effektiven Gewerbeertragsteuer nach dem neuen Staffeltarif des § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG. in: Betriebs-Berater: Zeitschrift für Recht und Wirtschaft, Bd. 47 (1992), Heft 26, S. 1832-34.
- Bergemann, Achim (2000): Unternehmensteuerreform 2001: Schwerpunkte des Steuersenkungsgesetzes. in: Deutsches Steuerrecht, 38. Jg. (2000), Heft 34, S. 1410-1419.
- BMF Bundesministerium der Finanzen (1999a): Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, eingesetzt vom Bundesminister der Finanzen. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, 66, Bonn, 1999.

BMF Bundesministerium der Finanzen (1999b): Administrierbarkeit der Modelle zur Unternehmensteuerreform bei Finanzverwaltung, Steuerpflichtigen und Steuerberatern: Ergebnisse des Planspiels und des Modellvergleichs – Abschlussbericht. in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, 67, Bonn, 1999.

BMF Bundesministerium der Finanzen (2001): Steuerreform im Überblick. URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/anlage14089/Die_Steuerreform_im_Ueberblick_040902.pdf, 06.08.2002.

Bork, Christhart (2000): Steuern, Transfers und private Haushalte: eine mikroanalytische Simulationsstudie der Aufkommens- und Verteilungswirkungen. Zugl.: Potsdam, Univ., Diss., 2000, Frankfurt am Main [u.a.], 2000.

Breidenbach, Berthold (2001): Steueroptimale Gewinnthesaurierung im Rahmen einer mittelständischen GmbH & Co. KG nach der Unternehmensteuerreform. in: Der Betrieb: Wochenschrift für Betriebswirtschaft, Steuerrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht, Bd. 54 (2001), Heft 39, S. 2067-2069.

Coenenberg, Adolf G. (2000): Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse: betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IAS, US-GAAP. 17., völlig neu bearb. und erweiterte Aufl., Landsberg/Lech, 2000.

Conradi, Antje (2001): Die Legitimation der Gewerbesteuer: eine wirtschaftspolitische, rechtshistorische und steuersystematische Analyse. Zugl.: Regensburg, Univ., Diss., 1999, Weiden [u. a.], 2001.

Conrads, Ralph/Paula Heinecker/Markus Hilpert/Ernst Kistler/Lutz Bellmann/Arnd Kölling (2001): Codebook zum IAB-Betriebspanel 2000. Stadbergen [u. a.], 2001.

Deutsche Bundesbank (1999): Jahresabschlüsse westdeutscher Unternehmen 1971 bis 1996. Statistische Sonderveröffentlichung Nr. 5, 1999.

- Dickescheid, Thomas (2002): Die Unternehmenssteuerreform 2001 und der Übergang zum Halbeinkünfteverfahren. in: Steuer und Wirtschaft: Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften, Bd. 32 (2002), Heft 2, S. 126-134.
- Eckerle, Tobias H. (2000): Der Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerische Investitionsentscheidung: quantitative Belastungswirkungen im internationalen Vergleich. Zugl.: Mannheim, Univ., Diss., 2000, Köln, 2000.
- Eisgruber, Thomas (2001): Unternehmenssteuerreform 2001: Das Halbeinkünfteverfahren auf der Ebene der Körperschaft. in: Deutsches Steuerrecht, Bd. 38 (2000), Heft 36, S. 1493-1498.
- Elser, Thomas (2001): Warum die GmbH nur selten als Spardose taugt. in: Der Betriebs-Berater: Zeitschrift für Recht und Wirtschaft, Bd. 56 (2001), Heft 16, S. 805-810.
- Freidank, Carl-Christian (2001): Einfluss des Steuersenkungsgesetzes auf die Ermittlung ergebnisabhängiger Aufwendungen. in: Der Betriebs-Berater: Zeitschrift für Recht und Wirtschaft, Bd. 56 (2001), Heft 20, S. 1031-1037.
- Galler, Heinz Peter/ Notburga Ott (1994): Das dynamische Mikrosimulationsmodell des Sonderforschungsbereichs 3 in: Mikroanalytische Grundlagen der Gesellschaftspolitik. Hauser, Richard/ Notburga Ott/Gert Wagner (Hrsg.), Deutsche Forschungsgemeinschaft, Sonderforschungsbereiche, Bd. 2, Erhebungsverfahren, Analysemethoden und Mikrosimulation, Berlin, 1994, S. 399-427.
- Glanegger, Peter (1988): Gewerbesteuerergesetz. erl. von Peter Glanegger/Georg Güroff, München, 1988.

- Gnoss, Roland (1999): Möglichkeiten und Grenzen der Bereitstellung wirtschaftsstatistischer Einzeldaten der amtlichen Statistik für die Wissenschaft. in: Möglichkeiten einer wissenschaftlichen Nutzung von Unternehmensdaten aus der amtlichen Statistik. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Schriftenreihe Spektrum Bundesstatistik, Bd. 14, Wiesbaden, 1999.
- Göpfahrt, Dirk (2000): Effektive Steuersätze und die deutsche Unternehmensteuerreform. in: Konjunkturpolitik, 46. Jg. (2000), Heft 3, S. 220-240.
- Grützner, Dieter (2001): Änderungen des Körperschaftsteuerrechts durch die Unternehmenssteuerreform. 1. Aufl., Herne [u. a.], 2001.
- Haase, Klaus Dittmar/Lars Lüdemann (2000): Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf die Finanzierungspolitik der Kapitalgesellschaften. in Deutsches Steuerrecht, 38. Jg. (2000), Heft 17, S. 747-752.
- Herzig, Norbert/Uwe Lochmann (2000): Steuersenkungsgesetz: Die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer in der endgültigen Regelung. in: Der Betrieb: Wochenschrift für Betriebswirtschaft, Steuerrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht, Bd. 53 (2000), Heft 35, S. 1728-1735.
- Hollidt, Andreas (2001): Steuerlehre: Überblick und Einführung in die betriebswirtschaftliche Steuerlehre mit zahlreichen Rechenbeispielen. 2., durchgesehene, neu bearb. u. erw. Aufl., Berlin, 2001.
- Hundsdoerfer, Jochen (2001): Halbeinkünfteverfahren und Lock-In-Effekt. in Steuer und Wirtschaft: Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften, Bd. 31 (2001), Heft 2, S. 113-125.
- Ifo Institut (2002): Ifo Data Base: Zeitreihen im Internet. URL: <http://www.ifo.de>, 20.08.2002.

- Jacobs, Otto H. (1979): Meinungsspiegel. in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 31. Jg. (1979), Heft 4, S. 368-380.
- Jacobs, Otto H./Christoph Spengel (1996): EDV-gestützter Vergleich der Steuerbelastungen von Kapitalgesellschaften in Deutschland, Frankreich und Großbritannien. 1. Aufl., Baden-Baden, 1996.
- Jacobs, Otto H./Wolfram Scheffler (1995) Steueroptimale Rechtsform: eine Belastungsanalyse für mittelständische Unternehmen. 2., völlig überarb. Aufl., München, 1995.
- Kessler, Wolfgang (2001): Gesellschafterfremdfinanzierung nach der Unternehmensteuerreform. in: Der Betrieb: Wochenschrift für Betriebswirtschaft, Steuerrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht, Bd. 54 (2001), Heft 37, S. 1955-1962.
- Klapdor, Ralf/Carsten Hild (2000): Die Übergangsregelungen im neuen Körperschaftsteuerrecht. in: Deutsche Steuerzeitung, Bd. 88 (2000), Heft 20, S. 737-743.
- Kölling, Arnd (2001): Ein „Schalter“ für die Forschung – Daten des IAB-Betriebspanels stehen externen Forschern seit 1999 zur Verfügung. in: Diskussionsbeiträge des Instituts für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung der Bundesanstalt für Arbeit, Ausgabe 9, 2001.
- König, Rolf Jürgen/Patricia Kunkel/Wolfgang Stegmaier (1992): Auswirkungen der Einführung des Staffeltarifs bei der Gewerbebeertragsteuer. in: Deutsches Steuerrecht, 30. Jg. (1992), Heft 27, S. 922-927.
- Krause-Junk, Gerold/Rolf Peffekoven/Manfred Rose (1999): Reform der Unternehmensbesteuerung. in: Wirtschaftsdienst, Bd. 79 (1999), Heft 6, S. 335-346.

- Krawitz, Norbert (2000): Betriebswirtschaftliche Anmerkungen zum Halbeinkünfteverfahren. in: Der Betrieb: Wochenschrift für Betriebswirtschaft, Steuerrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht, Bd. 53 (2000), Heft 35, S. 1721-1727.
- Lang, Bianca (2001): Körperschaftsteuererhöhung und –minderung bei offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen während der fünfzehnjährigen Übergangszeit. in: Der Betrieb: Wochenschrift für Betriebswirtschaft, Steuerrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht, Bd. 54 (2001), Heft 40, S. 2110-2115.
- Marré, Heiner (1998): Einkommen- und Bilanzsteuerrecht. in: Steuerrecht. Klaus Tipke, Joachim Lang (Hrsg.), 16., völlig überarb. Aufl., Köln, 1998, S. 223-464.
- Meyer, Kurt (1998): Einzeldatenmaterial und Stichproben innerhalb der Steuerstatistiken. in: Wirtschaft und Statistik, Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Nr. 7, 1998, S. 566-573.
- Meyer, Ralf (1996): Computergestützte Simulation von Steuerbelastungen: ein objektorientiertes EDV-Modell für Deutschland, Frankreich und Großbritannien. Zugl.: Mannheim, Univ., Diss., 1996, Schriftenreihe des ZEW, Bd. 12, 1. Aufl., Baden-Baden, 1996.
- Mielke, Axel P. (1997): Steuerorientierte Rechtsformwahl: Teilsteuerrechnung und Teilsteuerartenrechnung im Mittelstand. Zugl.: Darmstadt, Technische Univ., Diss., 1997, Wiesbaden, 1997.
- Montag, Heinrich (1998): Gewerbesteuerrecht. in: Steuerrecht. Klaus Tipke, Joachim Lang (Hrsg.), 16., völlig überarb. Aufl., Köln, 1998, S. 524-546.
- Musgrave, Richard A./Peggy B. Musgrave/Lore Kullmer (1993): Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis. Bd. 2., 5., völlig überarb. Aufl., Tübingen, 1993.

- Neu, Norbert (2000): Unternehmenssteuerreform 2001: Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG. in: Deutsches Steuerrecht, 38. Jg. (2000), Heft 46, S. 1933-1939.
- Petersen, Hans-Georg (1988): Finanzwissenschaft. 2. Spezielle Steuerlehre – Staatsverschuldung – Finanzausgleich – makroökonomische Finanzwissenschaft und Finanzpolitik. 1. Aufl., Stuttgart [u.a.], 1988.
- Petersen, Hans-Georg (1993): Finanzwissenschaft. 1. Grundlegung – Haushalt – Aufgaben und Ausgaben – Allgemeine Steuerlehre. 3., überarb. und erw. Aufl., Stuttgart [u.a.], 1993.
- Pezzer, Heinz Jürgen (1995): Rechtfertigung der Körperschaftsteuer und ihre Entwicklung zu einer allgemeinen Unternehmensteuer. in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag. Joachim Lang (Hrsg.), 1. Aufl., Köln, 1995, S. 419-432.
- Pezzer, Heinz Jürgen (1998): Körperschaftsteuerrecht. in Steuerrecht., Klaus Tipke, Joachim Lang (Hrsg.), 16., völlig überarb. Aufl., Köln, 1998, S. 471-523.
- Pezzer, Heinz-Jürgen (2000): Kritik des Halbeinkünfteverfahrens. in: Steuer und Wirtschaft: Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften, Bd. 30 (2000), Heft 2, S. 144-150.
- Rahmen, Stephan (1998): Besteuerung und Beratung des Kleinbetriebs. Zugl.: Göttingen, Univ., Diss., 1997, Berlin 1998.
- Rose, Gerd (1968): Untersuchungen über die Steuerbelastung der Unternehmung. in: Der Betrieb: Wochenschrift für Betriebswirtschaft, Steuerrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht, 14. Jg. (1968), Beilage Nr. 7/68 zu Heft 10.
- Rose, Gerd (1979): Einführung in die Teilsteuerverrechnung. in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 31. Jg. (1979), Heft 4, S. 293-308.

- Rose, Gerd (1992): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre: eine Einführung für Fortgeschrittene. 3., vollst. überarb. und aktualisierte Aufl., Wiesbaden, 1992.
- Rose, Gerd (1997): Betrieb und Steuer – Grundlagen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre: Erstes Buch: Die Ertragsteuern: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer. 15., überarb. Aufl., Wiesbaden, 1997.
- Rose, Gerd (2001): Betrieb und Steuer – Grundlagen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre: Erstes Buch: Die Ertragsteuern: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer. 16., vollst. überarb. Aufl., Wiesbaden, 2001.
- Scheffler, Wolfram (1991): Veranlagungssimulation vs. Teilsteuerverrechnung. in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium: Zeitschrift für Ausbildung und Hochschulkontakt, Bd. 20 (1991), Heft 2, S. 69-75.
- Schemmel, Lothar (2002): Kommunale Steuereautonomie und Gewerbesteuerabbau. Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.), Wiesbaden, 2002.
- Schierenbeck, Henner (2000): Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre. 15., überarb. und erw. Aufl., München [u.a.], 2000.
- Schneeloch, Dieter (1998): Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik: Bd. 1 Besteuerung. 3., völlig neubearb. Aufl., München, 1998.
- Schneeloch, Dieter (2002): Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik: Bd. 2 Betriebliche Steuerpolitik. 2., völlig neubearb. Aufl., München, 2002.
- Schneeloch, Dieter/Gabriele Rahier/Tanja Trockel-Brand (2000): Steuerplanerische Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform. in: Deutsches Steuerrecht, 38. Jg. (2000), Heft 38, S. 1619-1628.
- Schneider, Dieter (2002): Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre. 1. Aufl., München [u.a.], 2002.

- Schult, Eberhard (1998): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre: Einführung. 3., aktual. Aufl., München [u. a.], 1998.
- Schult, Eberhard (2002): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre: Einführung. 4., grundlegend überarb. Aufl., München [u. a.], 2002.
- Schult, Eberhard/Thomas Freyer/Kay Blaufus (2001): Unternehmenssteuerreform 2001: Neue Dimensionen für die Finanzierung mittelständischer Unternehmen. in: Finanz-Betrieb: Zeitschrift für Unternehmensfinanzierung und Finanzmanagement, Bd. 3 (2001), Heft 6, S. 353-361.
- Seigel, Günter (2002): Betriebliche Steuerlehre: Arbeitsbuch. München [u. a.], 2002.
- Spahn, Paul Bernd/Heinz Peter Galler/Helmut Kaiser/Thomas Kassella/Joachim Merz (1992): Mikrosimulation in der Steuerpolitik. 1. Aufl., Heidelberg, 1992.
- Statistisches Bundesamt (1999): Finanzen und Steuern – Fachserie 14 – Reihe 7.5.1.: Einheitswerte der Gewerbebetriebe 1995 – Ergebnisse der Hauptfeststellung 1995. Wiesbaden, 1999.
- Statistisches Bundesamt (2000a): Finanzen und Steuern – Fachserie 14 – Reihe 7.2.: Körperschaftsteuer 1995. Wiesbaden, 2000.
- Statistisches Bundesamt (2000b): Finanzen und Steuern – Fachserie 14 – Reihe 10.2.: Gewerbesteuerstatistik 1995. Wiesbaden, 2000.
- Statistisches Bundesamt (2001): Finanzen und Steuern – Fachserie 14 – Reihe 10.1. Realsteuervergleich – Realsteuern, kommunale Einkommen- und Umsatzsteuerbeteiligung 2000. Wiesbaden, 2001.
- Stiglitz, Joseph E./Bruno Schönfelder (1989): Finanzwissenschaft. 2. Aufl., München [u.a.], 1989.

- Thiel, Jochen (2000): Die Ermäßigung der Einkommensteuer für gewerbliche Einkünfte: Das Basismodell des StSenkG zur Entlastung der Personenernehmen. in: Steuer und Wirtschaft: Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften, Bd. 30 (2000), Heft 4, S. 413-420.
- Wagner, Joachim (1999): Nutzung von betrieblichen Einzeldaten aus der amtlichen Statistik durch externe Wissenschaftler – Modelle, Erfahrungen, Perspektiven. in: Möglichkeiten einer wissenschaftlichen Nutzung von Unternehmensdaten aus der amtlichen Statistik. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Schriftenreihe Spektrum Bundesstatistik Bd. 14., Wiesbaden, 1999.
- Wesselbaum-Neugebauer, Claudia (2000): Unternehmenssteuerreform 2001: Auswirkungen der Umstrukturierung der Eigenkapitalgliederung auf die Gesamtsteuerbelastung des Anteilseigners und der ausschüttenden Gesellschaft. in: Deutsches Steuerrecht 38. Jg. (2000), Heft 45, S. 1896-1902.
- Wesselbaum-Neugebauer, Claudia (2001): Unternehmenssteuerreform 2001: Die optimale Ausschüttungsstrategie. in: Der Betriebs-Berater: Zeitschrift für Recht und Wirtschaft, Bd. 56 (2001), Heft 27, S. 1381-1388.
- Wolters, Hans-Jürgen/Hans-Eduard Hauser (2001): Die Bedeutung des Eigentümerunternehmers in Deutschland: Eine Auseinandersetzung mit der qualitativen und quantitativen Definition des Mittelstands. in: Jahrbuch zur Mittelstandsforschung 1/2001, Institut zur Mittelstandsforschung Bonn (Hrsg.). 1. Aufl., Wiesbaden, 2001, S. 25-77.
- Zenthöfer, Wolfgang/Gerd Leben (2001): Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer: Grundkurs des Steuerrechts Bd. 11. 11. neubearb. Aufl., Stuttgart, 2001.

Nachweis der Gesetze und Richtlinien

AStG Außensteuergesetz 1972 in der Fassung vom 08.09.1972, BGBl 1972 I, S. 1713, zuletzt geändert durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001, BGBl 2001 I, S. 3858.

BGB Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung vom 18.8.1897, RGBI S. 195, zuletzt geändert durch das Gesetz über Fernabsatzverträge und andere Fragen des Verbraucherrechts sowie die Umstellung von Vorschriften auf den Euro vom 27.06.2000, BGBl 2000 I, S. 897.

BStatG Bundesstatistikgesetz 1987 in der Fassung vom 22.01.1987, BGBl 1987 I, S. 462/565, zuletzt geändert durch das Gesetz vom 21.12.2000, BGBl 2000 I, S. 1857.

EStDV Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1997 in der Fassung vom 18.06.1997, BGBl 1997 I, S. 1559, zuletzt geändert durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, BGBl 1999 I, S. 402.

EStG a. F. Einkommensteuergesetz 1997 in der Fassung vom 16.04.1997, BGBl 1997 I, S. 821, zuletzt geändert durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, BGBl 1999 I, S. 402.

EStG n. F. Einkommensteuergesetz 1997 in der Fassung vom 16.04.1997, BGBl 1997 I, S. 821, zuletzt geändert durch das Versorgungsänderungsgesetz vom 21.12.2001, BGBl 2001 I, S. 3926.

EStR Einkommensteuer-Richtlinien 2001 in der Fassung vom 23.11.2001, BStBl 2001 I, Sondernummer 2.

GewStG Gewerbesteuerengesetz 1999 in der Fassung vom 19.05.1999, BGBl 1999 I, S. 1010, zuletzt geändert durch das Solidarpaketfortführungsgesetz 2001 vom 20.12.2001, BGBl 2001 I, S. 3955.

GewStR Gewerbesteuer-Richtlinien 1998 in der Fassung vom 21.12.1998, BStBl 1998 I, Sondernummer 2.

KStG a. F. Körperschaftsteuergesetz 1996 in der Fassung vom 22.02.1996, BGBl 1996 I, S. 341, zuletzt geändert durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, BGBl 1999 I, S. 402/483.

KStG n. F. Körperschaftsteuergesetz 1999 in der Fassung vom 22.04.1999, BGBl 1999 I, S. 2601, zuletzt geändert durch das Solidarpaktfortführungsgesetz 2001 vom 20.12.2001, BGBl 2001 I, S. 3955.

KStR 1995 Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 in der Fassung vom 15.12.1995, BStBl 1996 I, Sondernummer 1.

SolZG Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung vom 23.06.1993, BGBl 1993 I, S. 944/975, zuletzt geändert durch das Steueränderungsgesetz vom 20.12.2001, BGBl 2001 I, S. 3794.

StEntlG Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, BGBl 1999 I, S. 402.

StSenkErgG Gesetz zur Ergänzung des Steuersenkungsgesetz (Steuersenkungsergänzungsgesetz – StSenkErgG) vom 19.12.2000, BGBl 2000 I, S. 1812.

StSenkG Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) vom 23.10.2000, BGBl 2000 I, S. 1433.

UStG Umsatzsteuergesetz 1999 in der Fassung vom 09.06.1999, BGBl 1999 I, S. 1270, zuletzt geändert durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz vom 19.12.2001, BGBl 2001 I, S. 3922.

Also published in this series:

Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge

Nr. 1	7/95	H.-G. Petersen	Economic Aspects of Agricultural Areas Management and Land/Water Ecotones Conservation
Nr. 2	7/95	H.-G. Petersen	Pros and Cons of a Negative Income Tax
Nr. 3	7/95	C. Sowada	Haushaltspolitische Konsequenzen steigender Staatsverschuldung in Polen
Nr. 4	8/95	C. Bork	Die Elektrizitätswirtschaft in der Bundesrepublik Deutschland - Das Tarifpreisgenehmigungsverfahren und seine Auswirkungen auf eine potentielle Netzübernahme nach Ablauf von Konzessionsverträgen
Nr. 5	10/95	H.-G. Petersen	Transformation Process After Five Years: Behavioral Adaptation and Institutional Change - The Polish Case
Nr. 6	11/95	C. Bork K. Müller H.-G. Petersen S. Wirths	Wider den Sachzeitwert - Untersuchung zur Frage des angemessenen Übernahmepreises von Elektrizitätsversorgungsnetzen
Nr. 7	1/96	C. Sowada	Sozialpolitik im Transformationsprozess am Beispiel Polens
Nr. 8	4/96	K. Müller T. Nagel H.-G. Petersen	Ökosteuerreform und Senkung der direkten Abgaben: Zu einer Neugestaltung des deutschen Steuer- und Transfersystems
Nr. 9	6/96	H.-P. Weikard	The Rawlsian Principles of Justice Reconsidered
Nr. 10	9/96	H.-G. Petersen	Effizienz, Gerechtigkeit und der Standort Deutschland
Nr. 11	10/96	H.-P. Weikard	Sustainable Freedom of Choice - A New Concept
Nr. 12	2/97	C. Bork K. Müller	Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Reform der Rentenbesteuerung mit einem Kommentar von H.-P. Weikard zu Rentenbesteuerung und Korrespondenzprinzip
Nr. 13	2/97	C. Bork	Ein einfaches mikroökonomisches Gruppensimulationsmodell zur Einkommensbesteuerung
Nr. 14	3/97	H.-G. Petersen	Das Neuseeland Experiment: Ist das die zukünftige Entwicklung des deutschen Sozialstaats?
Nr. 15	4/97	H.-P. Weikard	Contractarian Approaches to Intergenerational Justice
Nr. 16	8/97	H.-G. Petersen C. Bork	Schriftliche Stellungnahme zum Entwurf eines Steuerreformgesetzes (StRG) 1999 der Fraktionen CDU/CSU und F.D.P.
Nr. 17	10/97	H.-P. Weikard	Property Rights and Resource Allocation in an Overlapping Generations Modell
Nr. 18	10/97	C. Sowada	Wieviel Staat braucht der Markt und wieviel Staat braucht die Gerechtigkeit? Transformation des polnischen Sozialversicherungssystems im Lichte der deutschen Erfahrungen
Nr. 19	12/97	C. Bork K. Müller	Effekte der Verrechnungsmöglichkeit negativer Einkünfte im deutschen Einkommensteuerrecht
Nr. 20	01/98	C. Bork H.-G. Petersen	Ein Vergleich möglicher Datensätze zur Eignung für steuerpolitische Simulationsrechnungen
Nr. 21	02/98	S. Gabbert H.-P. Weikard	Food Deficits, Food Security and Food Aid: Concepts and Measurement
Nr. 22	01/99	H.-G. Petersen C. Bork	Finanzpolitischer Reformbedarf jenseits der Besteuerung Konsequenzen für die Aufgabenseite

Nr. 23	02/99	C. Sowada	Soziale Reformen in Polen. Zwischen Bewahrung und Neuanfang.
Nr. 24	06/99	G. Leßmann	Zur Theorie der Einstellungen zur Staatstätigkeit – Möglichkeiten und Grenzen der Erfassung -
Nr. 25	07/99	H.-G. Petersen	The German Tax and Transfer System: A Problem Oriented Overview
Nr. 26	07/99	C. Bork H.-G. Petersen	Revenue and Distributional Effects of the Current Tax Reform Proposals in Germany – An Evaluation by Microsimulation
Nr. 27	11/99	H.-G. Petersen	Arbeit organisieren – Sozialstaat erneuern
Nr. 28	11/99	U. Paschen	Die Regionalisierte Ökologische Gesamtrechnung: Mittel zur Darstellung regionaler umweltökonomischer Tatbestände -Hintergrund, Konzeption und Anwendungsmöglichkeiten im Rahmen des interdisziplinären GRANO-Projektes
Nr. 29 a	04/00	H.-G. Petersen S. Anton C. Bork C. Sowada	Gutachten im Auftrag des Ministeriums der Finanzen des Landes Brandenburg: Modernisierung der bundesstaatlichen Ordnung: Mischfinanzierungen und Gemeinschaftsaufgaben (Teil a, Text des Gutachtens)
Nr. 29 b	04/00	s. Nr. 29 a	Titel s. Nr. 29 a (Teil b, tabellarischer Anhang)
Nr. 30	04/00	H.-G. Petersen B. Raffelhüschen	Die gesetzliche und freiwillige Altersvorsorge als Element eines konsumorientierten Steuer- und Sozialsystems
Nr. 31	07/02	S. Anton M. Brehe H.-G. Petersen	Das Konzept der Einfachsteuer im empirischen Text
Nr. 32	08/02	H.-G. Petersen	The Polit-economic Situation in Germany: Chances for Changes in Resource and Energy Economics
Nr. 33	12/02	H.- G. Petersen	Fiskalischer Föderalismus als Mittel friedlicher Integration – das Beispiel Bosnien und Herzegowina
Nr. 34	01/03	H.- G. Petersen M. Rose	Zu einer Fundamentalreform der deutschen Einkommensteuer: Die Einfachsteuer des „Heidelberger Kreises“
Nr. 35	02/03	H.-G. Petersen	Soziale Gerechtigkeit und Leistungsfähigkeit in dynamischer Perspektive
Nr. 36	07/03	H.-G. Petersen	Globalisierung und soziale Gerechtigkeit
Nr. 37	08/03	A. Keser	Staatliche Belastung fabrikneuer PKW im europäischen Vergleich und Preisdiskriminierung auf dem Automobilmarkt
Nr. 38	10/03	H.-G. Petersen J. Flach A. Fischer	Wirkungen der Einfachsteuer auf die Steuerbelastung von Haushalten und Unternehmen

Specials Series:

Industrial and Social Policies in Countries in Transition

No. S-1	12/97	H.-P. Weikard	Industrial Policies and Social Security: Investigating the Links
No. S-2	06/98	H.-G. Petersen C. Sowada	On the Integration of Industrial and Social Policy in the Transition Process
No. S-3	06/98	B. Czasch A. Balmann M. Odening T. Sobczak M. Switlyk	Die Umstrukturierung landwirtschaftlicher Unternehmen beim Übergang zur Marktwirtschaft unter besonderer Berücksichtigung des Faktors Arbeit
No. S-4	06/98	R. Bakardjieva C. Sowada	Soziale Sicherung in Bulgarien 1991-1997. Entwicklung - Stand - Perspektiven
No. S-5	06/98	R. Bakardjieva	Der Privatisierungsprozeß in Bulgarien - Strategien, Widersprüche und Schlußfolgerungen
No. S-6	06/98	M. Bednarski	Privatisation Policy and Industrial Policy in Poland in the Period of Transformation
No. S-7	06/98	G. D. Demopoulos E. K. Fratzeskos	Macroeconomic Developments and Problems in the Transition Process of the Bulgarian Economy
No. S-8	10/98	P. Kurowski	Scope and Forms of State Support to Enterprises in Poland in Period of Transition
No. S-9	11/98	S. Golinowska	Public Social Expenditures in Poland in the Period of Transition
No. S-10	03/99	M. Switlyk	The Economic Standing of the Partnership Companies which Lease Agricultural Real Estate from the Agricultural Property Agency of the State Treasury in Gorzów Voivodeship in 1996 and 1997
No. S-11	05/99	B. Czasch A. Balmann M. Odening	Organisation und Effizienz landwirtschaftlicher Unternehmen während der Umstrukturierung des Agrarsektors - Eine empirische Analyse für Brandenburg -
No. S-12	06/99	M. Bednarski P. Kurowski	Industrial Policy and Social Strategy at the Corporate Level in Poland: Questionnaire Results
No. S-13	06/99	H.-G. Petersen A. Naydenov	The Tax and Social Contribution System in Bulgaria: Formal Structure and Possible Impacts
No. S-14	07/99	R. Bakardjieva C. Sowada	The Employment Crisis, Pensions and Poverty in Bulgaria 1990-1998. Trends Consequences – Preventative measures
No. S-15	07/99	R. Rusielik T. Sobczak M. Switlyk	Organisation and Efficiency of Agricultural Enterprises in Transformation: An Empirical Analysis of the Gorzów Voivodeship
No. S-16	07/99	R. Bakardjieva C. Sowada	Privatisation in Bulgaria. Strategies, Methods, Results and Conclusions
No. S-17	07/99	A. Christev H.-G. Petersen	Privatisation and Ownership: The Impact on Firms in Transition Survey Evidence from Bulgaria
No. S-18	07/99	A. Christev H.-P. Weikard	Social Benefits and the Enterprise: Some Recent Evidence from Bulgaria and Poland
No. S-19	07/99	A. Christev F. FitzRoy	Employment and Wages in Transition: Panel Evidence from Poland
No. S-20	07/99	H.-G. Petersen C. Sowada	The Polish and Bulgarian Questionnaires