

## Rechtsformneutrale Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften?

Potsdamer Steuerforum

11. April 2008

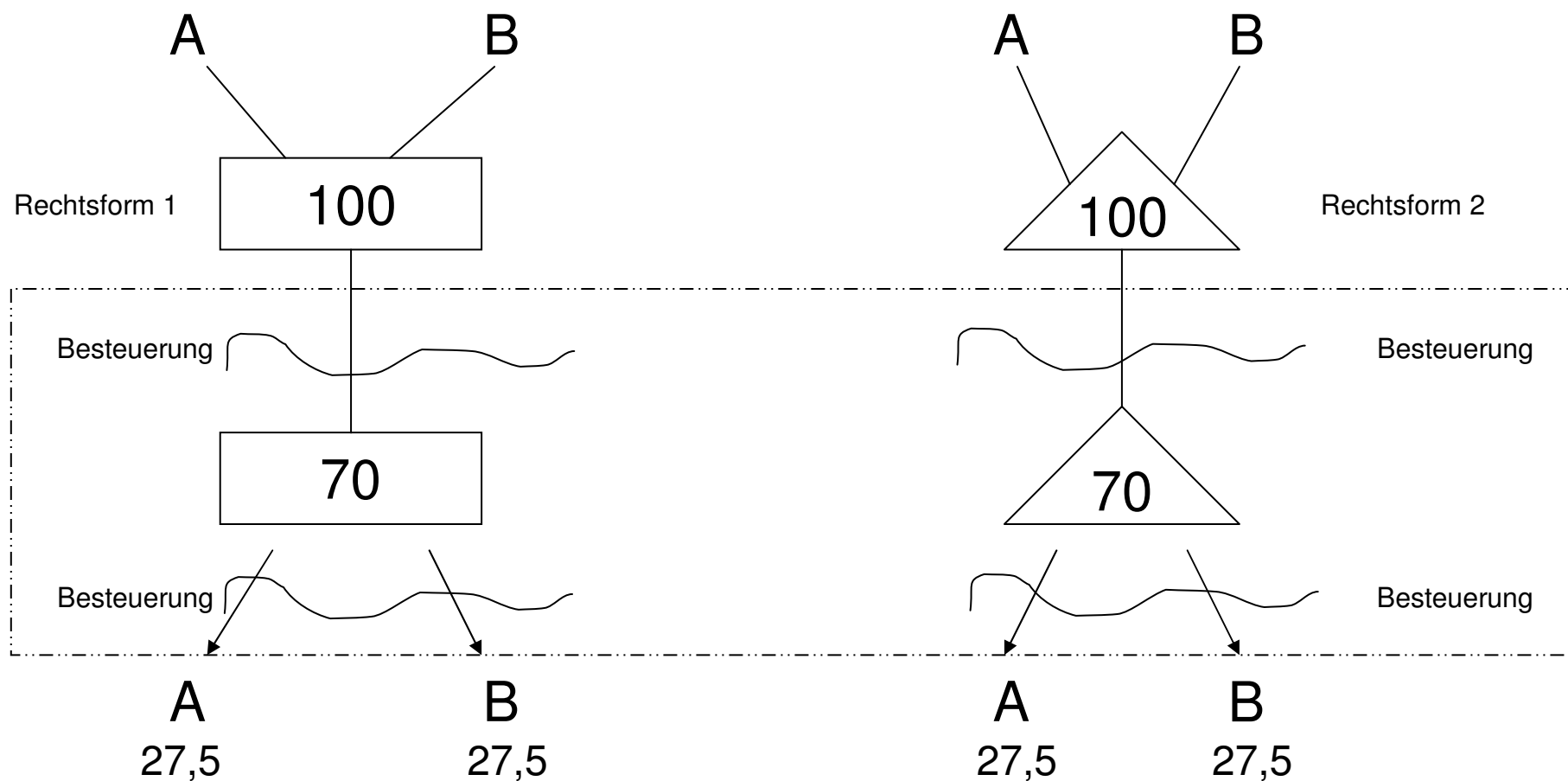
Jörg Rodewald

## Rechtsformneutrale Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften?

### Gliederung

1. Was ist Rechtsformneutralität in der Besteuerung?
2. Warum wird eine rechtsformneutrale Besteuerung gefordert?
3. Welchen Verlauf nahm die Diskussion in den letzten Jahren?
4. Wie geht die Unternehmensteuerreform 2008 mit der Forderung nach Rechtsformneutralität in der Besteuerung um?
5. Welche Beobachtungen und Schlussfolgerungen ergeben sich exemplarisch für die Bereiche laufende Besteuerung, Veräußerung, Verluste?
6. Fazit

# 1. Was ist Rechtsformneutralität in der Besteuerung ? (1)



## 1. Was ist Rechtsformneutralität in der Besteuerung ? (2)

- Rechtsformneutralität im engeren Sinne:

steuerlich:   $\cong$  

- Rechtsformneutralität im wirtschaftlichen Sinne:

Steuerbelastung (  )  $\cong$  Steuerbelastung (  )  $\rightarrow$  Belastungsgleichheit

- rechtlich: Gleiches gleich behandeln! (Art. 3 GG)
  - $\rightarrow$  Rechtfertigen wirtschaftliche Unterschiede (?) eine unterschiedliche steuerliche Behandlung?
- ökonomisch: Herleitung der Rechtsformneutralität aus der Entscheidungsneutralität
  - $\rightarrow$  Minimierung/Ausschluss von Einfluss der Besteuerung auf die Rechtsformwahl

## 2. Warum wird eine rechtsformneutrale Besteuerung gefordert? (1)

- Rechtliche Begründung schwierig:

  $\neq$  Steuerbelastung (  )  $\neq$  Steuerbelastung (  )

Der Gleichheitsgrundsatz wird unter diesen Voraussetzungen nicht verletzt!

➔ anderweitige verfassungsrechtliche Herleitung der Entscheidungsneutralität und der Rechtsformneutralität?

- Entscheidungsneutralität der Besteuerung als zentrales ökonomisches Argument für die Rechtsformneutralität
  - Senkung von Planungs- und Transaktionskosten
  - Effiziente Allokation von Ressourcen
  - Annexthemen: Finanzierung und Rechtsform  
Investition und Rechtsform

### **3. Welchen Verlauf nahm die Diskussion in den letzten Jahren? (1)**

- Die Brühler Empfehlungen (Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung)
- Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft
- Weitere Überlegungen

### 3. Welchen Verlauf nahm die Diskussion in den letzten Jahren? (2)

- Brühler Empfehlungen (1999)
  - Ziel: rechtsformneutrale Unternehmensteuer
  - Beseitigung Anrechnungsverfahren (KSt), Einführung Halbeinkünfteverfahren
  - Besteuerung von Personengesellschaften (4 Modelle):
    - (1) Personenunternehmen  $\triangleq$  Kapitalgesellschaft
    - (2) Thesaurierungssteuermodell
    - (3) Gewerbesteueranrechnung
    - (4) weiter abgesenkter Steuersatz für gewerbliche Einkünfte

### 3. Welchen Verlauf nahm die Diskussion in den letzten Jahren? (3)

- Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft (2006)
  - Ziel: von der Rechtsform des Unternehmensträgers unabhängige Besteuerung der Unternehmen
  - Einheitliche (allgemeine und kommunale) Unternehmensteuer
  - Einheitliche Bemessungsgrundlage
  
- Weitere Überlegungen
  - Integrationsmodell
  - Tarifoptionsmodell
  - T-Modell

## **4. Wie geht die Unternehmensteuerreform 2008 mit der Forderung nach Rechtsformneutralität um? (1)**

- Ursprünglich angedachte (förderale und kommunale) Unternehmensteuer wird verworfen
- Aufrechterhaltung der systematischen Unterschiede der Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft
- Empfehlungen der Kommission „Steuergesetzbuch“ werden nur fragmentarisch berücksichtigt
- Rechtsformneutralität oder nur Belastungsneutralität?

## 4. Wie geht die Unternehmensteuerreform 2008 mit der Forderung nach Rechtsformneutralität um? (2)

- Besteuerungssystematik für Körperschaften grundsätzlich unverändert
  - Änderungen in der Besteuerung von Ausschüttungen/Dividenden
  - Halbeinkünfte- durch Teileinkünfteverfahren ersetzt
  - Abgeltungsteuer bzw. Veranlagungsoption
  
- (Versuch der) Annäherung der Steuerbelastung/Besteuerungssystematik der Personenunternehmen an Körperschaften
  - Mitunternehmerbezogene Möglichkeit der Option für das Trennungsprinzip: Thesaurierungsbesteuerung (§ 34a EStG)
  - Gewerbesteueranrechnung (§ 35 EStG n.F.)
  - Nachversteuerung bei Ausschüttung
  - Wegfall des Staffeltarifs (GewSt)

## 4. Wie geht die Unternehmensteuerreform 2008 mit der Forderung nach Rechtsformneutralität um? (3)

- Beibehaltung/Fortschreibung von Rechtsformbesonderheiten
  - Veräußerungsgewinnbesteuerung
  - Mantelkaufregelung (§ 8c KStG)
  - Untergang von Zinsvortrag bei Gesellschafterwechsel
    - (a) Personengesellschaft
    - (b) Kapitalgesellschaft
  
- Vertiefung des „Rechtsformgrabens“ an anderer Stelle
  - § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG (Jahressteuergesetz 2008)

## 5. Welche Beobachtungen und Schlußfolgerungen ergeben sich exemplarisch für die Bereiche laufende Besteuerung, Veräußerung, Verluste? (1)

- Laufende Besteuerung (Tarifvergleich I)
- a) Einperiodige Betrachtung bei **maximaler Thesaurierung**
  - Forderung der Belastungsneutralität wird bereits vor Berücksichtigung einer ESt-Tarifprogression (insbesondere bei realitätsnaher Aufbringung der Unternehmensteuer aus den Gewinnen) nicht erreicht!
  - Bei maximaler Innenfinanzierungsabsicht ist die Körperschaft immer noch eine „Steuer-Spardose“.
  - „Entnahmeaufschlag“ bei späterer Ausschüttung in der Personenunternehmung (0,55 Prozentpunkte) wird durch Zinseffekt (spätere Zahlung der ESt) ggf. kompensiert (vgl. aber den gegenläufigen Effekt durch die Abgeltungsteuer bei mehrperiodiger Betrachtung)

	Kapitalgesellschaft	Personengesellschaft	
		ohne Thesaurierungsbeginn	mit Thesaurierungsbeginn
Gewinn auf Unternehmensebene	100,00	100,00	100,00
GewSt	- 14,00	- 14,00	- 14,00
Gewinn nach GewSt	86,00	86,00	86,00
KSt zzgl. SolZ	- 15,83		
Gewinn auf Unternehmensebene	70,17	86,00	86,00
davon thesauriert	70,17	52,56	63,84
tarifliche ESt (45%)		- 45,00	
tarifliche ESt auf einbehaltene Gewinne			- 18,03
tarifliche ESt auf entnommene Gewinne			- 16,27
GewSt-Anrechnung		13,30	13,30
SolZ		- 1,74	- 1,16
Gesamtsteuerbelastung (vor Ausschüttung)	29,83	47,44	36,16

## 5. Welche Beobachtungen und Schlußfolgerungen ergeben sich exemplarisch für die Bereiche laufende Besteuerung, Veräußerung, Verluste? (3)

- Laufende Besteuerung (Tarifvergleich II)
- b) Einperiodige Betrachtung bei **Vollausschüttung**
  - Belastungsunterschiede bei maximalem Grenzsteuersatz gering
  - Aber: ESt-Tarifprogression und Wirkungen des GewSt-Freibetrages bei niedrigeren Einkünften

	Kapitalgesellschaft		Personengesellschaft
	Anteile im PV	Anteile im BV <sup>x)</sup>	
Gewinn auf Unternehmensebene	100,00	100,00	100,00
GewSt	- 14,00	- 14,00	- 14,00
Gewinn nach GewSt	86,00	86,00	86,00
KSt zzgl. SolZ	- 15,83	- 15,83	
Gewinn auf Unternehmerebene	70,17	70,17	86,00
tarifliche ESt <sup>xx)</sup>	- 17,54	- 18,95	- 45,00
GewSt-Anrechnung			13,30
SolZ	- 0,96	- 1,04	- 1,74
Nettozufluss	51,67	50,18	52,56
Gesamtsteuerbelastung	48,33	49,82	47,44

<sup>x)</sup> Schachtelbeteiligung gemäß § 9 Nr. 2a GewStG (mind. 15%), Teileinkünfteverfahren

<sup>xx)</sup> Abgeltungsteuer, Teileinkünfteverfahren bzw. ESt-Grenzsteuersatz i.H.v. 45%

## 5. Welche Beobachtungen und Schlußfolgerungen ergeben sich exemplarisch für die Bereiche laufende Besteuerung, Veräußerung, Verluste? (4)

- Laufende Besteuerung (Tarifvergleich III - 1)
- c) Varierung des Gewerbesteuerhebesatzes (400%/450%/500%)
  - hier: 400%

	Kapitalgesellschaft		Personengesellschaft			
	Anteile im PV	Anteile im BV (Schachtelbeteiligung)	ohne Thesaurierungsbe- günstigung	mit Thesaurierungsbe- günstigung		
				Gesamt- steuer- entnahme	GewSt- Entnahme	keine Steuer- entnahme
Gewinn auf Unternehmensebene	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
GewSt	- 14,00	- 14,00	- 14,00	- 14,00	- 14,00	- 14,00
Gewinn nach GewSt	86,00	86,00	86,00	86,00	86,00	86,00
KSt zzgl. SolZ	- 15,83	- 15,83				
Gewinn auf Unternehmerebene	70,17	70,17	86,00	86,00	86,00	86,00
davon thesauriert				63,84	86,00	100,00
tarifliche ESt	- 17,54	- 18,95	- 45,00			
tarifliche ESt auf einbehaltene Gewinne				- 18,03	- 24,30	- 28,25
tarifliche ESt auf entnommene Gewinne				- 16,27	- 6,30	
GewSt-Anrechnung			13,30	13,30	13,30	13,30
SolZ	- 0,96	- 1,04	- 1,74	- 1,16	- 0,95	- 0,82
Nettozufluss (einschließlich künftiger Ausschüttungen)	51,67	50,18	52,56	63,84	67,75	70,23
ESt zzgl. SolZ (Nachversteuerung)				- 11,82	- 15,92	- 18,51
Nettozufluss	51,67	50,18	52,56	52,02	51,83	51,72
Gesamtsteuerbelastung	48,33	49,82	47,44	47,98	48,17	48,28

## 5. Welche Beobachtungen und Schlußfolgerungen ergeben sich exemplarisch für die Bereiche laufende Besteuerung, Veräußerung, Verluste? (5)

- Laufende Besteuerung (Tarifvergleichvergleich III - 2)
- c) Varierung des Gewerbesteuerhebesatzes (400%/450%/500%)
  - hier: 450%

	Kapitalgesellschaft		Personengesellschaft			
	Anteile im PV	Anteile im BV (Schachtelbeteiligung)	ohne Thesaurierungsbe- günstigung	mit Thesaurierungsbe- günstigung		
				Gesamt- steuer- entnah-me	GewSt- Entnah-me	keine Steuer- entnah-me
Gewinn auf Unternehmensebene	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
GewSt	- 15,75	- 15,75	- 15,75	- 15,75	- 15,75	- 15,75
Gewinn nach GewSt	84,25	84,25	84,25	84,25	84,25	84,25
KSt zzgl. SolZ	- 15,83	- 15,83				
Gewinn auf Unternehmerebene	68,42	68,42	84,25	84,25	84,25	84,25
davon thesauriert				61,72	84,25	100,00
tarifliche ESt	- 17,11	- 18,47	- 45,00			
tarifliche ESt auf einbehaltene Gewinne				- 17,43	- 23,80	- 28,25
tarifliche ESt auf entnommene Gewinne				- 17,23	- 7,09	
GewSt-Anrechnung			13,30	13,30	13,30	13,30
SolZ	- 0,94	- 1,02	- 1,74	- 1,17	- 0,97	- 0,82
Nettozufluss (einschließlich künftiger Ausschüttungen)	50,37	48,93	50,81	61,72	65,69	68,48
ESt zzgl. SolZ (Nachversteuerung)				- 11,43	- 15,60	- 18,51
Nettozufluss	50,37	48,93	50,81	50,29	50,09	49,97
Gesamtsteuerbelastung	49,63	51,07	49,19	49,71	49,91	50,03

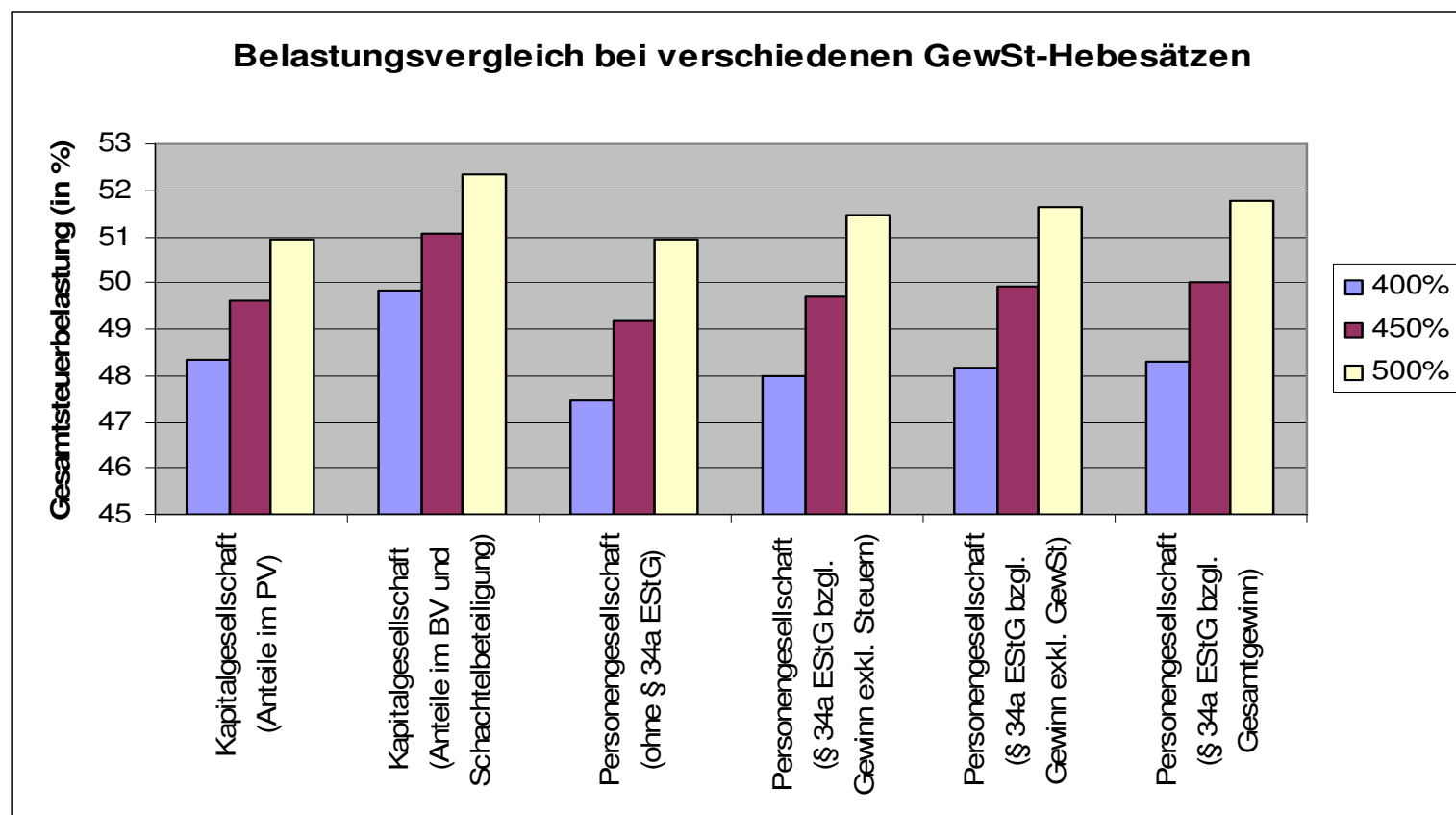
## 5. Welche Beobachtungen und Schlußfolgerungen ergeben sich exemplarisch für die Bereiche laufende Besteuerung, Veräußerung, Verluste? (6)

- Laufende Besteuerung (Tarifvergleich III – 3)
- c) Varierung des Gewerbesteuerhebesatzes (400%/450%/500%)
  - hier: 500%

	Kapitalgesellschaft		Personengesellschaft			
	Anteile im PV	Anteile im BV (Schachtelbeteiligung)	ohne Thesaurierungsbe-günstigung	mit Thesaurierungsbe-günstigung		
				Gesamt-steuer-entnah-me	GewSt-Entnah-me	keine Steuer-entnah-me
Gewinn auf Unternehmensebene	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
GewSt	- 17,50	- 17,50	- 17,50	- 17,50	- 17,50	- 17,50
Gewinn nach GewSt	82,50	82,50	82,50	82,50	82,50	82,50
KSt zzgl. SolZ	- 15,83	- 15,83				
Gewinn auf Unternehmerebene	66,67	66,67	82,50	82,50	82,50	82,50
davon thesauriert				59,59	82,50	100,00
tarifliche ESt	- 16,67	- 18,00	- 45,00			
tarifliche ESt auf einbehaltene Gewinne				- 16,83	- 23,31	- 28,25
tarifliche ESt auf entnommene Gewinne				- 18,19	- 7,88	
GewSt-Anrechnung			13,30	13,30	13,30	13,30
SolZ	- 0,92	- 0,99	- 1,74	- 1,19	- 0,98	- 0,82
Nettozufluss (einschließlich künftiger Ausschüttungen)	49,08	47,68	49,06	59,59	63,63	66,73
ESt zzgl. SolZ (Nachversteuerung)				- 11,03	- 15,27	- 18,51
Nettozufluss	49,08	47,68	49,06	48,56	48,36	48,22
Gesamtsteuerbelastung	50,92	52,32	50,94	51,44	51,64	51,78

## 5. Welche Beobachtungen und Schlußfolgerungen ergeben sich exemplarisch für die Bereiche laufende Besteuerung, Veräußerung, Verluste? (7)

- Laufende Besteuerung (Tarifvergleich III)
- c) Variation des Gewerbesteuerhebesatzes (400%/450%/500%)



## 5. Welche Beobachtungen und Schlußfolgerungen ergeben sich exemplarisch für die Bereiche laufende Besteuerung, Veräußerung, Verluste? (8)

- Laufende Besteuerung (Tarifvergleich III)
- c) Variorung des Gewerbesteuerhebesatzes (400%/450%/500%)
  - Bei Nachsteuerergebnis auf Unternehmensebene im wesentlichen „Parallelverschiebung“ nach oben;
  - Ähnlicher Befund bei Nachsteuerergebnissen auf Gesellschafterebene
  - Im Wesentlichen keine „internen“ Verschiebungseffekte durch unterschiedliche Gewerbesteuerhebesätze

## 5. Welche Beobachtungen und Schlußfolgerungen ergeben sich exemplarisch für die Bereiche laufende Besteuerung, Veräußerung, Verluste? (9)

- Laufende Besteuerung (Tarifvergleich IV)
- d) Mehrperiodige Betrachtungen
  - Personenunternehmen:  
bei längerfristigen Betrachtungen im „Wiederanlagefällen“ ist den positiven Effekten der Thesaurierungsbesteuerung (niedrigerer ESt-Satz, Zinseffekt aufgrund aufgeschobener Endbesteuerung) der entgangene Vorteil aufgrund externer Wiederanlage und Besteuerung durch Abgeltungsteuer gegenüberzustellen ( ➡ Nichtausübung der § 34 a EStG-Option ggf. vorteilhaft!)
  - Körperschaften:  
mehrperiodige Betrachtungen von „Wiederanlagefällen mit Endausschüttung“ zeigen Vorteile der Körperschaft (Anteile im PV)

## **5. Welche Beobachtungen und Schlußfolgerungen ergeben sich exemplarisch für die Bereiche laufende Besteuerung, Veräußerung, Verluste? (10)**

- Außertarifäre Faktoren (1)/Sondertarife
- e) Veräußerung von „Unternehmensbeteiligungen“
  - Bemessungsgrundlage (Veräußerungsgewinn) nicht vergleichbar  
Unterschiede Ergebnis verschiedener Besteuerungskonzepte: Beteiligung an Wirtschaftsgütern vs. Beteiligung an Gesellschaft; Berücksichtigung von Anschaffungskosten bei Mitunternehmeranteilen vs. Kapitalgesellschaftsanteilen
  - Unterschiedliche Besteuerungsregeln/Steuersätze
    - Gewerbebetrieb/Mitunternehmeranteile § 16 EStG
    - Kapitalgesellschaftsanteile: TEV (allg.) oder § 17 EStG oder §§ 32 d Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG oder § 8b KStG

## 5. Welche Beobachtungen und Schlußfolgerungen ergeben sich exemplarisch für die Bereiche laufende Besteuerung, Veräußerung, Verluste? (11)

### ■ Außertarifäre Faktoren (2)

➤ „Verluste“  $\triangleq$  Verlustvorträge (GewSt, ESt, KSt) + Zinsvortrag

➤ Betriebsbezogene Verluste:

- Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag
- Körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag
- Zinsvortrag

➤ Personenbezogene Verluste:

- Einkommensteuerlicher Verlustvortrag

## 5. Welche Beobachtungen und Schlußfolgerungen ergeben sich exemplarisch für die Bereiche laufende Besteuerung, Veräußerung, Verluste? (12)

- Außertarifäre Faktoren (2)
  - „Betriebsbezogene“ Verluste sind an das Unternehmen gebunden
    - Veränderung der „Unternehmerstruktur“ (Gesellschafterbestand)
      - ➔ Untergang von steuerlich nutzbaren Verlusten
    - Mitunternehmerschaft (Personenunternehmen):
      - stets anteiliger Wegfall von Verlusten bei Änderung des Gesellschafterbestandes
      - ➔ Zinsvortrag: § 4h Abs. 5 EStG („Ausscheiden des Gesellschafters“ !!)
      - ➔ Verlustvortrag (GewSt): Unternehmer-/Unternehmensidentität
  - Körperschaften/Kapitalgesellschaft:
    - ➔ bis einschließlich 25% / größer 25 % und bis zu 50 % / mehr als 50 % innerhalb von 5 Jahren
    - ➔ Verlustvortrag (§ 8c KStG); Zinsvortrag (§ 8a Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 8c KStG); Gewerbeverluste (§ 10a Satz 8 GewStG i.V.m. § 8c KStG)  
Sonderregeln zum Zinsabzug bei Gesellschafterdarlehen (§ 8a Abs. 2 . und 3 KStG)

## **5. Welche Beobachtungen und Schlußfolgerungen ergeben sich exemplarisch für die Bereiche laufende Besteuerung, Veräußerung, Verluste? (13)**

- Außertarifäre Faktoren (2)
  - Personenbezogene Verluste (§ 10d EStG)  
bleiben dem Mitunternehmer (Personengesellschafter) auch beim Ausscheiden aus der Miterunternehmerschaft/Personengesellschaft erhalten
  - Durch unterschiedliche Regelungen zum Verlusterhalt bei Änderung der Unternehmerstruktur (Gesellschafterbestand) weder Rechtsform- noch Belastungsneutralität
  - Steuerplanung und Steuergestaltungsmaßnahmen behalten eine wesentliche Bedeutung

## 6. Fazit (1)

- Die Unternehmensteuerreform 2008 bringt keine Rechtsformneutralität der Besteuerung – aber auch keine umfassende Belastungsneutralität.
- Unterschiedliche Besteuerungsstrukturen (Transparenz- vs. Trennungsprinzip, unterschiedliche Tarife und Steuersätze, Umgang mit „Verlusten“) werden beibehalten bzw. fortgeführt.
- Tarifvergleich (1):  
Personenunternehmen (ESt 45%) und Kapitalgesellschaften werden nur unter idealtypischen Bedingungen steuerlich gleich oder annähernd gleich belastet (Vollausschüttung).
- Tarifvergleich (2):  
Bei Gewinneinbehalt (Nebenbedingung: Zahlung von ESt und GewSt aus Unternehmensgewinnen und ESt 45 %) nicht unbedeutende Vorteile der Körperschaft.

## 6. Fazit (2)

- Tarifvergleich (3):  
Bei längerfristigen Betrachtungen wirkt zugunsten der Körperschaft die geringere Thesaurierungsbelastung aber auch die Abgeltungsteuer (Anteile im PV).
- Sondertarife/Außertarifäre Faktoren:  
Veräußerungsgewinnbesteuerung  
Verluste
  - ➔ § 34 a EStG: mehr Schein als Sein?
  - ➔ Rechnen und Planen: wichtig wie immer!
  - ➔ Komplexität und Gestaltungsbedarf nehmen eher zu (z.B. Steuerrechtswirkungen im Gesellschaftsrecht).
  - ➔ Bei Standardkonstellationen weiterer Trend zur GmbH ....

## Kontakt Daten

Prof. Dr. Jörg Rodewald  
Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Friedrichstraße 71  
10117 Berlin  
Telefon: +49 (0) 30 52133 21146  
Telefax: +49 (0) 30 52133 21188  
[joerg.rodewald@luther-lawfirm.com](mailto:joerg.rodewald@luther-lawfirm.com)