

Rechtsformwahl ab 2008

Ziel der Unternehmensteuerreform 2008 ist eine annähernd gleiche Ertragsteuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaft. Der nachfolgende Beitrag zeigt im Überblick auf, inwieweit dies realisiert wurde.

Ob für ein Unternehmen die Personen- oder Kapitalgesellschaft geeigneter ist, hängt von einer Vielzahl von Kriterien ab. Hierzu gehören insbesondere: aufzubringendes Mindestkapital, persönliche Haftung der Anteilseigner, Möglichkeit einer Fremdgeschäftsführung, Arbeitnehmer-Mitbestimmung im Aufsichtsorgan, rechtliche Finanzierungsflexibilität, Organisationsaufwand, Publizität, Rechnungslegung und Abschlussprüfung. Bedeutsam sind häufig ertragsteuerliche Parameter, vor allem die laufende Belastung mit Einkommensteuer (ESt) bzw. Körperschaftsteuer (KSt) und Gewerbesteuer (GewSt) bei Gesellschaft und Anteilseigner sowie die ertragsteuerliche Behandlung des sog. Exits (Verkauf der Beteiligung).

Laufende Ertragsbesteuerung

Hier schlägt die Unternehmensteuerreform 2008 durch. Sie zielt auf die steuerliche Belastungsneutralität von Personen- und Kapitalgesellschaft einschließlich ihrer Gesellschafter. Umgesetzt wird dies leider nicht durch eine steuersystematische Gleichstellung, sondern durch Justierungen bei den Steuersätzen und der GewSt. Weiterhin werden Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter getrennt, dagegen bei der Personengesellschaft nur die Gesellschafter besteuert.

• Kapitalgesellschaft

Die Unternehmensteuerreform bringt auf der Ebene der Kapitalgesellschaft eine Herabsetzung des KSt-Satzes von 25% auf 15% auf alle Gewinne (mit Solidaritätszuschlag 16,38%); die GewSt ist nicht mehr abzugsfähig. Ab 2009 wird der Anteilseigner bei Ausschüttungen auf Anteile im Privatvermögen mit der Abgeltungsteuer von 25% statt der normalen Besteuerung von 50% der Dividenden (Halbeinkünfteverfahren) belastet; Beteiligungsaufwendungen sind hier nur noch mit dem Sparerfreibe-

trag (801 € bzw. bei Eheleuten 1.602 €) abzugsfähig. Bei Anteilen im Betriebsvermögen werden ab 2009 60% (statt vorher 50%) der Dividenden besteuert (Teileinkünfteverfahren); Aufwand ist mit der entsprechenden Quote abziehbar.

• Personengesellschaft

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 kann ein ESt-Sondersteuersatz von 28,25% (mit Solidaritätszuschlag 29,76%) für thesaurierte Gewinne, d.h. den Gewinnanteil nach Verrechnung mit Einlagen und Entnahmen (Unterentnahme) gewählt werden. Die GewSt wird weiterhin auf die Einkommensteuer des Gesellschafters angerechnet, wobei eine Restbelastung ab einem Hebesatz über 380% hinzukommt. Entnommene Gewinne, die zuvor thesauriert und begünstigt besteuert wurden (sog. Überentnahmen), werden nochmals mit einem Steuersatz von 25% (mit Solidaritätszuschlag 26,38%) besteuert. Hierbei gilt eine vorrangige Verrechnung mit steuerfreien Gewinnen. Das Thesaurierungsvolumen und damit der Umfang der Steuerbegünstigung reduziert sich, wenn der Gesellschafter Gewinne zur Zahlung der ESt entnimmt.

• Rechtsformvergleich

Auf der Ebene von Kapital- und Personengesellschaft (mit Reichensteuer) stellt sich die Steuerbelastung bei einem Gewinn von 100 und einem GewSt-Hebesatz von 400 abhängig von der Höhe des thesaurierten Teils wie folgt dar (Abb. 1).

Eine steuerliche Rechtsformneutralität tritt mithin erst bei einer Vollthesaurierung und dann nur annähernd ein. Wie sich der Gesamtsteuervergleich bei einem Gewinn

von 100 und einem GewSt-Hebesatz von 400 darstellt, zeigt die Übersicht (Abb. 2).

Bei einer sofortigen Vollausschüttung ergibt sich mithin eine wesentlich höhere Steuerbelastung, die im Verhältnis von Personen- und Kapitalgesellschaft annähernd gleich ist. Demgegenüber ist die Steuerbelastung der Personengesellschaft bei einer späteren Ausschüttung vorher thesaurierter Gewinne niedriger.

Die GewSt führt bei einer Vollthesaurierung der Gewinne (ab einem Hebesatz von 380%) zu keinen Belastungsunterschieden, wie die nachfolgende Rechnung zu einem Gewinn von 100 und einem Hebesatz von 450 zeigt (Abb. 3).

Andererseits wird deutlich, dass die GewSt bei einer Vollthesaurierung annähernd der ESt bzw. KSt entspricht, d.h. zugunsten der Kommunen erheblich an Bedeutung gewonnen hat.

Exit-Besteuerung

Die Unternehmensteuerreform bringt hier weniger Änderungen.

• Personengesellschaft

Die Thesaurierungsbegünstigung dürfte sich nur beim Verkauf des Anteils an einer Tochter-Personengesellschaft durch die Mutter-Personengesellschaft realisieren lassen. Bei einem Alter des Verkäufers von über 55 Jahren oder Erwerbsunfähigkeit können ein ermäßigter Steuersatz von 56% sowie ein Freibetrag in Anspruch genommen werden.

• Kapitalgesellschaft

Ist Verkäufer und Anteilsinhaber wiederum eine Kapitalgesellschaft, bleiben weiterhin

Thesaurierter Gewinnanteil	0%	40%	80%	100%
Personengesellschaft	47,44 €	40,38 €	33,31 €	29,77 €
Kapitalgesellschaft	29,83 €	29,83 €	29,83 €	29,83 €

Abb. 1

Sofort ausgeschütteter Gewinnteil		0%	100%
PersG	EST GewSt SolZ auf thesaurierten Gewinn	0,00 €	29,77 €
	EST (GewSt) SolZ auf ausgeschütteten Gewinn	47,44 €	18,52 €
	Gesamtbelastung	47,44 €	48,29 €
KapG	KSt GewSt SolZ auf thesaurierten Gewinn	29,83 €	29,83 €
	EST SolZ auf ausgeschütteten Gewinn	18,51 €	18,51 €
	Gesamtbelastung	48,34 €	48,34 €

Abb. 2

95% des Veräußerungsgewinns körperschaft- und gewerbsteuerfrei, sofern keine Organschaft vorliegt. Hält eine natürliche Person die Beteiligung im Privatvermögen, gilt Folgendes: Bei einer Beteiligung von mindestens 1% des gezeichneten Kapitals (sog. wesentliche Beteiligung) werden

Personengesellschaft	
GewSt	15,75 €
Sonder-EST	28,25 €
Anzurechnende GewSt	./.. 13,30 €
EST mit angerechneter GewSt	14,95 €
SolZ	0,82 €
Gesamtsteuerbelastung	31,52 €
Kapitalgesellschaft	
GewSt	15,75 €
KSt	15,00 €
SolZ	0,83 €
Gesamtsteuerbelastung	31,58 €

Abb. 3

gegenwärtig 50% des Veräußerungsgewinns (Halbeinkünfteverfahren) und ab dem Veranlagungszeitraum 2009 60% des Veräußerungsgewinns (Teileinkünfteverfahren) besteuert. Bei einer unwesentlichen Beteiligung (unter 1%) bringt die Unternehmensteuerreform demgegenüber eine Verschärfung, weil ab 2009 stets die 25%ige Abgeltungsteuer erhoben wird, während bis dahin ein Verkauf nur innerhalb eines Jahres nach Anschaffung spekulationsbesteuert wurde und sonst steuerfrei blieb. Wird die Beteiligung demgegenüber im Betriebsvermögen gehalten, so gilt ab 2009 ebenfalls das Teileinkünfte- und bis dahin das Halbeinkünfteverfahren; der Verkäufer einer 100%-Beteiligung oder von Anteilen in einem (Teil-)Betrieb kann bei einem Alter von über 55 Jahren oder Erwerbsunfähigkeit ebenfalls den ermäßigten Steuersatz von 56% und einen Freibetrag in Anspruch nehmen.

Fazit

Eine rechtsformbezogene Belastungsneutralität wird nur teilweise und auch dann nur

annähernd erreicht. Bei persönlichen Steuersätzen unter dem Spitzensteuersatz und niedrigen Gewerbesteuer-Hebesätzen bestehen erhebliche Belastungsunterschiede. Bei hohen persönlichen Steuersätzen und höheren Gewerbesteuer-Hebesätzen ist der Steuerstatus der Personengesellschaft gegenüber bisher erheblich verbessert, wenn eine hohe Gewinnthesaurierung stattfindet („Lock-in“). Die Planung, Kontrolle und Erhaltung der optimalen Thesaurierungsgquote ist mit einem erheblichen Aufwand verbunden, was die Personengesellschaft nicht unbedingt vorzugswürdig macht.

Hinsichtlich eines Verkaufs der Beteiligung gilt weiterhin eine rechtsformunterschiedliche Besteuerung. Wenn der Veräußerungsgewinn angelegt, also nicht privat verbraucht werden soll („saving box“), dürfte sich häufig das bereits bisher günstigste Modell der doppelstöckigen Kapitalgesellschaft empfehlen.



Jochen Jungbluth
Rechtsanwalt/Steuerberater
Heuking Kühn Lüer Wojtek, Köln
www.heuking.de

KONTZ NETWORK & GROUP
Powering Innovation!

Organisationsberatung
Teamentwicklung
Innovationsmanagement

WINSTON-CHURCHILL-STR. 1 A D-53113 BONN +49 (0) 228.26 48 04 INFO@KONTZ.DE WWW.KONTZ.DE