ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Schilling, Nico

Working Paper

Die Rechtsformwahl zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008

Wismarer Diskussionspapiere, No. 09/2008

Provided in Cooperation with:
Hochschule Wismar, Wismar Business School

Suggested Citation: Schilling, Nico (2008) : Die Rechtsformwahl zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008, Wismarer Diskussionspapiere, No. 09/2008, ISBN 978-3-939159-48-3, Hochschule Wismar, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften, Wismar

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/39207

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Fakultät für Wirtschaftswissenschaften
Wismar Business School

Nico Schilling

Die Rechtsformwahl zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008

Heft 09 / 2008

W D P

Wismarer Diskussionspapiere / Wismar Discussion Papers

Die Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Hochschule Wismar, University of Technology, Business and Design bietet die Präsenzstudiengänge Betriebswirtschaft, Management sozialer Dienstleistungen, Wirtschaftsinformatik, Wirtschaftsrecht und Tax and Business Consulting sowie die Fernstudiengänge Betriebswirtschaft, Business Consulting, Business Systems, Facility Management, Quality Management, Sales and Marketing und Wirtschaftsinformatik an. Gegenstand der Ausbildung sind die verschiedenen Aspekte des Wirtschaftens in der Unternehmung, der modernen Verwaltungstätigkeit im sozialen Bereich, der Verbindung von angewandter Informatik und Wirtschaftswissenschaften sowie des Rechts im Bereich der Wirtschaft.
Nähere Informationen zu Studienangebot, Forschung und Ansprechpartnern finden Sie auf unserer Homepage im World Wide Web (WWW): http://www.wi.hs-wismar.de/fww/index.php.
Die Wismarer Diskussionspapiere/Wismar Discussion Papers sind urheberrechtlich geschützt. Eine Vervielfältigung ganz oder in Teilen, ihre Speicherung sowie jede Form der Weiterverbreitung bedürfen der vorherigen Genehmigung durch den Herausgeber.

Herausgeber: Prof. Dr. Jost W. Kramer
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften
Hochschule Wismar
University of Technology, Business and Design
Philipp-Müller-Straße
Postfach 12 10
D – 23966 Wismar
Telefon: ++49/(0)3841/753 441
Fax: ++49/(0)3841/753 131
E-Mail: jost.kramer@hs-wismar.de

Vertrieb: HWS-Hochschule Wismar Service GmbH
Phillipp-Müller-Straße
Postfach 12 10
23952 Wismar
Telefon:++49/(0)3841/753-574
Fax: ++49/(0) 3841/753-575
E-Mail: info@hws-wismar.de
Homepage: http://cms.hws-wismar.de/service/wismarer-diskussions-brpapiere.html

ISSN 1612-0884
ISBN 978-3-939159-48-3
JEL-Klassifikation H23, H25
Alle Rechte vorbehalten.
© Hochschule Wismar, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften, 2008.
Printed in Germany

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis **3**
Abkürzungsverzeichnis **5**
Vorwort **7**

A. Einleitung **8**
I. Problemstellung 8
II. Ablauf der Untersuchung 8
III. Themenabgrenzung 9

B. Die Besteuerung von Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 **11**
I. Allgemeines 11
1. Zivilrechtliche Grundlagen 11
2. Anknüpfung der Besteuerung an das Zivilrecht 12
3. Besteuerung von Personengesellschaften vor der Unternehmensteuerreform 2008 14
II. Änderungen bei der Gewerbesteuer 15
1. Wegfall der Staffelung der Steuermesszahl 15
2. Wegfall des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer gemäß § 4 Abs. 5b EStG 15
3. Erhöhung des Anrechnungsfaktors bei der Gewerbesteueranrechnung gemäß § 35 EStG 16
III. Änderungen bei der Einkommensteuer 18
1. Wegfall des Entlastungsbetrags gemäß § 32c EStG 18
2. Einführung einer Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften gemäß § 34a EStG 19
a) Notwendigkeit der Thesaurierungsbegünstigung 19
b) Ziel der Thesaurierungsbegünstigung 20
c) Grundprinzip der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG 21
d) Besteuerung von Gewinnen bei Thesaurierung mit begünstigtem Steuersatz gemäß § 34a EStG 22
aa) Persönlicher Anwendungsbereich 22
bb) Sachlicher Anwendungsbereich 24
cc) Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns 24
aaa) Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben 26
bbb) Steuerfreie Einkünfte 27
ccc) Positiver Saldo aus Entnahmen und Einlagen 27
e) Nachversteuerung des begünstigt besteuerten Gewinns bei späterer Entnahme 28
aa) Grundprinzip der Nachversteuerung 28

bb) Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags 29
cc) Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags 30

C. Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner nach der Unternehmensteuerreform 2008 32
I. Allgemeines 32
1. Zivilrechtliche Grundlagen 32
2. Anknüpfung der Besteuerung an das Zivilrecht 32
3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften vor der Unternehmensteuerreform 2008 33
II. Besteuerung von Gewinnen auf Ebene der Gesellschaft 35
1. Änderungen bei der Gewerbesteuer 35
a) Reduzierung der Gewerbesteuermesszahl 35
b) Wegfall der Abzugsfähigkeit der Gewerbsteuer 35
2. Änderung bei der Körperschaftsteuer 36
III. Besteuerung von Dividenden im Privatvermögen auf Ebene der Anteilseigner 37
1. Rechtslage bis zum 31.12.2008 37
2. Rechtslage ab dem 01.01.2009 37
a) Höhe der Besteuerung 37
b) Antrag auf eine Günstigerprüfung 38
c) Wegfall des Werbungskostenabzugs 38
IV. Gesamtbetrachtung von Kapitalgesellschaft und Anteilseignern 39

D. Steuerbelastungsvergleich zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 40
I. Allgemeines 40
II. Steuerbelastung in Abhängigkeit von der Thesaurierungsquote 41
1. Steuerbelastung bei Vollthesaurierung der Gewinne 42
2. Steuerbelastung bei Teilthesaurierung der Gewinne 45
3. Steuerbelastung bei Vollausschüttung der Gewinne 46
III. Steuerbelastung auf Gewinnausschüttungen und Entnahmen 47
2. Steuerbelastung entnommener Gewinne bei Personengesellschaften 50
a) Regelbesteuerung 50
b) Nachversteuerung 52
aa) Teilthesaurierung 52
bb) Vollthesaurierung 53
IV. Auswirkungen des Gewerbesteuerhebesatzes auf die Steuerbelastung 55
1. Steuerbelastung bei Vollthesaurierung 55
2. Steuerbelastung bei Vollausschüttung 58

E. Zusammenfassung 62
Literaturverzeichnis 64
Autorenangaben 66

Abkürzungsverzeichnis

a. F.	alte Fassung
AbgSt	Abgeltungsteuer
Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AStG	Außensteuergesetz
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen (Zeitschrift)
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CDU	Christlich Demokratische Union Deutschlands
Co.	Compagnie
CSU	Christlich-Soziale Union Deutschlands
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d.h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
e.V.	eingetragener Verein
f.	folgende
ff.	fortfolgende
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HEV	Halbeinkünfteverfahren
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des (der)
KapG	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft

KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
n. F.	Neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
oHG	offene Handelsgesellschaft
PartG	Partnerschaftsgesellschaft
PersG	Personengesellschaft
Rn.	Randnummer
S.	Seite
sj	Steuer-Journal (Zeitschrift)
SolZ	Solidaritätszuschlag
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
UntStRef	Unternehmensteuerreform
UntStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz
USt	Umsatzsteuer
VZ	Veranlagungszeitraum
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
zzgl.	zuzüglich
z.B.	zum Beispiel

Vorwort

Herr Nico Schilling hat im Sommersemester 2008 sein Studium des Wirtschaftsrechts mit dem akademischen Grad Bachelor of Laws (LL.B.) abgeschlossen. Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2008 an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften als Bachelor-Thesis im Studiengang Wirtschaftsrecht angenommen. und mit der Note „sehr gut“ bewertet.

In seiner Arbeit beschäftigt sich der Verfasser mit der aktuellen Problematik der Rechtsformwahl zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften unter steuerlichen Gesichtspunkten. Vor diesem Hintergrund stellt der Verfasser zunächst die durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 geänderte Rechtslage zur Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften umfassend dar. Basierend auf dieser Darstellung führt er mehrere – auch für den steuerrechtlichen Laien – gut verständliche und detaillierte Steuerbelastungsvergleiche durch. Er geht hierbei detailliert auf die unterschiedliche Ertragsteuerbelastung ein und erörtert anschließend die selbstgewonnenen Ergebnisse dieser Belastungsvergleiche in einer sehr informativen und verständlichen Art und Weise. In seinem Fazit bezieht der Verfasser noch einmal abschließend Stellung zu den am Anfang der Arbeit aufgeworfenen Problemen.

Sowohl die Ausführungen als auch der formelle Rahmen der vorliegenden Arbeit sind gemessen am Ausbildungsstand des Verfassers als vorbildlich zu bewerten.

Ich freue mich, dass die vorliegende Arbeit im Rahmen der Wismarer Diskussionspapiere einem größeren Publikum zugänglich gemacht wird.

Herr Schilling wird der Hochschule Wismar auch in den nächsten Jahren als Studierender erhalten bleiben. Für sein kommendes Studium zum Master of Laws wünsche ich ihm weiterhin viel Erfolg.

Wismar, August 2008

Axel Mutscher

A. Einleitung

I. Problemstellung

Auf Grund des internationalen Wettbewerbsdrucks vereinbarten CDU, CSU und SPD in ihrem Koalitionsvertrag vom 11.11.2005 eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung. Rund 2 Jahre später stimmte der Bundesrat am 06.07.2007 dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 zu. Diese Reform vollzieht, nach der Reform von 2001 durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG), erneut tief greifende Änderungen in der Unternehmensbesteuerung. Die Änderungen, welche sich in diesem Zusammenhang ergeben, sind weitestgehend am 01.01.2008 in Kraft getreten.

Die Hauptziele dieser Reform, welche durch die Änderungen in der Unternehmensbesteuerung vollzogen werden, sind neben der Erhöhung der Standortattraktivität die längerfristige Sicherung der deutschen Steuerbasis, die Stabilisierung der Gemeindesteuern, die Erhöhung der Transparenz der Besteuerung und der Entflechtung der Finanzströme sowie das sehr wichtige Ziel der Verwirklichung von Belastungsneutralität der unterschiedlichen Rechtsformen. Für die Realisation insbesondere des letzten Ziels hat der Gesetzgeber einschneidende Maßnahmen getroffen, welche die steuerliche Belastung deutscher Unternehmen verändern werden.

Dadurch stellt sich für viele Gesellschafter, Anteilseigner aber auch Unternehmensgründer die Frage, in welchen Gebieten der Unternehmensbesteuerung sich Änderungen ergeben und inwieweit sich diese auf die Steuerbelastung der Unternehmen und somit auf die bestehenden Aspekte der Rechtsformwahl auswirken werden bzw. sich bereits auswirken.

In diesem Zusammenhang muss besonders berücksichtigt werden, dass einige Änderungen des Gesetzgebers Personen- und Kapitalgesellschaften in unterschiedlicher Weise und einige Änderungen diese Gesellschaftsformen in gleicher Weise betreffen.

Fraglich ist nun jedoch, ob die Änderungen der Reform tatsächlich den Dualismus in der Unternehmensbesteuerung beseitigen können, inwieweit es durch die Änderungen zu einer weitgehenden Annäherung in der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften kommt und welche Auswirkungen die Änderungen auf die Rechtsformwahl in Deutschland zukünftig haben werden bzw. bereits haben.

II. Ablauf der Untersuchung

Für die Klärung dieser Fragen werden in der vorliegenden Arbeit zunächst in Abschnitt B. und C. die angesprochenen Maßnahmen des Gesetzgebers, welche die Rechtsformwahl beeinflussen, umfänglich dargestellt. In diesem Zu-

sammenhang kommt es zu einer rechtsformspezifischen Aufgliederung der Änderungen.

Hierbei sind zunächst in Abschnitt B. die Änderungen der Besteuerung von Personengesellschaften näher zu analysieren.

In diesem Zusammenhang sind insbesondere die Steuervergünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 34a EStG und die allgemeinen Änderungen beim klassischen Besteuerungsprinzip für Personengesellschaften zu nennen. Weiterhin ergeben sich im Rahmen der Unternehmensteuerreform Änderungen im Zusammenhang mit der Gewerbesteueranrechnung und dem Gewerbesteueranrechnungsfaktor, der Gewerbesteuermesszahl sowie dem Status der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe, welche ebenfalls näher betrachtet werden sollen.

Nach der Darstellung der Änderungen bei der Besteuerung von Personengesellschaften folgt im Anschluss in Abschnitt C. die Darstellung und die Analyse der Änderungen bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern. Von Bedeutung ist hierbei zum einen die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes als bedeutendste Änderung der Unternehmensteuerreform und zum anderen die Einführung einer Abgeltungsteuer, die besonders auf Ebene der Gesellschafter zu vielen Veränderungen beitragen wird. Ferner ergeben sich auch, analog zu den Personengesellschaften, für die Kapitalgesellschaften Änderungen bei der Gewerbesteuer.

Im Anschluss an die Darstellung der Änderungen im Zusammenhang mit der Unternehmensteuerreform, ist dann in Abschnitt D. auf das wichtige Ziel des Gesetzgebers einzugehen, durch die Reform eine Steuerbelastungsneutralität der unterschiedlichen Rechtsformen zu realisieren.

Hierbei ist zu hinterfragen, inwieweit dieses Ziel des Gesetzgebers, eine Rechtsformneutralität in Bezug auf die Unternehmensbesteuerung zu schaffen, durch die Reform 2008 tatsächlich gewährleistet wird.

Eine Antwort auf dieses Problem soll mit Hilfe von Steuerbelastungsvergleichen zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften gefunden werden.

In Abschnitt E. wird dem Leser dann letztlich dargelegt, ob die Personengesellschaft nach den Gesetzesänderungen durch die Unternehmensteuerreform gegenüber der Kapitalgesellschaft tatsächlich an Attraktivität gewonnen hat oder die Vorteile der Kapitalgesellschaft noch größer geworden sind.

III. Themenabgrenzung

In der vorliegenden Thesis werden jedoch nicht uneingeschränkt alle Maßnahmen dargestellt, welche der Gesetzgeber mit dem Unternehmensteuerreformgesetz eingeführt hat. Hiervon sind weitestgehend die gesamten Maßnahmen der Gegenfinanzierung betroffen.

Als eine Maßnahme zur Gegenfinanzierung sind in diesem Zusammenhang zum einen die Änderungen im Bereich der Zinsschranke zu nennen. Die im

Rahmen der Zinsschranke geltende Freigrenze von 1 Mio. € sollte vor allem im Mittelstand eine umfassende Anwendung verhindern. Da mit der vorliegenden Arbeit besonders Unternehmensgründer und Unternehmer von kleinen und mittelgroßen Unternehmen angesprochen werden sollen, ist von einer näheren Betrachtung dieser Änderung im Rahmen der vorliegenden Arbeit abzusehen.

Weiterhin sollen nicht die Abschaffung der degressiven Abschreibung in § 7 Abs. 2 EStG und die Begrenzung der Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG betrachtet werden.

Ferner sind die Verschärfung der Mantelkaufregelung gemäß § 8c KStG, die Einschränkung der Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der so genannten Wertpapierleihe gemäß § 8b Abs. 10 EStG sowie die Änderungen bei der Verrechnungspreisermittlung und der gesetzlichen Festschreibung der Besteuerung von Funktionsverlagerungen ins Ausland gemäß § 1 AStG nicht Bestandteil der vorliegenden Arbeit.

Als letzte Gegenfinanzierungsmaßnahme ist in diesem Kontext schließlich die Verschärfung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände von Finanzierungsbestandteilen in § 8 Nr. 1 GewStG zu nennen, welche in der vorliegenden Arbeit ebenfalls keine Berücksichtigung findet.

Über die Gegenfinanzierungsmaßnahmen hinaus sollen insbesondere bei den Steuerbelastungsvergleichen zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften, welche im Abschnitt D. durchgeführt werden, nur folgende Prämissen gelten:

- Sämtliche Berechnungsbeispiele sind grundsätzlich einperiodige Belastungsvergleiche, um in einem überschaubaren Rahmen die unternehmensteuerlichen Änderungen aufzuzeigen und ihre Auswirkungen für die Rechtsformwahl nach der Unternehmensteuerreform 2008 darzustellen.
- Ferner werden in den Steuerbelastungsvergleichen nicht die Unterschiede berücksichtigt, welche auch nach der Unternehmensteuerreform 2008 verbleiben, wie insbesondere die Verlustverrechnungsmöglichkeiten mit anderen Einkünften, die ertragsteuerliche Anerkennung von Leistungsvergütungen an Gesellschafter, die Behandlung steuerfreier Auslandsgewinne oder die Möglichkeiten erfolgsneutraler Übertragungen zwischen Betriebsvermögen.
- Für die Gewerbesteuer gilt, dass keine gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen oder Kürzungen vorliegen.
- Weiterhin wird nicht der Freibetrag für Personengesellschaften in Höhe von 24.500 € berücksichtigt.
- Bei den Gesellschaftern bzw. Anteilseignern handelt es sich regelmäßig um einen ledigen Einkommensteuerpflichtigen, der über keine anderen Einkünfte oder Steuerabzüge verfügt.

Letztlich wird bei der Darstellung der Abgeltungsteuer (Abschnitt C. III.) nur die Dividendenausschüttung von Kapitalgesellschaften an ihre Anteilseigner

betrachtet. Somit erfolgt lediglich eine Darstellung der laufenden Besteuerung. Veräußerungserlöse aus Anteilen an Kapitalgesellschaften und die Besteuerung von Zinsen aus Gesellschafterdarlehen bleiben somit unberücksichtigt.

B. Die Besteuerung von Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008

I. Allgemeines

1. Zivilrechtliche Grundlagen

Gesellschaften sind alle privatrechtlichen Personenzusammenschlüsse, deren Mitglieder sich rechtsgeschäftlich zusammengeschlossen haben, um einen gemeinsamen Zweck zu verfolgen (Kraft/Kreuz 1999: 1).

Das deutsche Gesellschaftsrecht kennt viele Gesellschaftsformen und ist aus diesem Grund sehr komplex. Diese vielen Gesellschaftsformen lassen sich jedoch grundsätzlich in zwei Grundtypen einteilen (Eisenhardt 2007 10 Rn. 11).

Auf der einen Seite gibt es die Körperschaften oder auch Kapitalgesellschaften, deren zivilrechtliche Grundlagen im Abschnitt C. I. 1. erläutert werden sollen. Auf der anderen Seite kennt man die Personengesellschaften, auf deren zivilrechtliche Grundlagen im Folgenden kurz eingegangen wird.

Als wichtigste Personengesellschaften lassen sich die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die offene Handelsgesellschaft (oHG), die Kommanditgesellschaft (KG) und die Partnerschaftsgesellschaft (PartG) ausmachen, wobei die GbR in diesem Zusammenhang die Grundform der Personengesellschaften darstellt (Kessler/Schiffers in Müller/Hoffmann 2002: § 1, S. 4 Rn. 3).

Die Rechtsgrundlagen der GbR, der oHG und der KG sind nicht nur in voneinander unabhängigen Abschnitten des BGB oder HGB zu finden, sondern die oHG und die KG sind auch Gesellschaften i.S.d. §§ 705 ff. BGB. Das bedeutet, dass auch für die oHG und für die KG neben den §§ 105 ff. HGB bzw. 128 ff. HGB die §§ 705 ff. BGB gelten (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 5).

Das Fundament einer Personengesellschaft bilden ihre Gesellschafter und der Zusammenschluss der Gesellschafter ist vom persönlichen Vertrauen zueinander getragen. Aus diesem Grund ist der Fortbestand einer Personengesellschaft auch von einer unveränderten Zusammensetzung der Gesellschafter abhängig, welche sich zu einer Gesellschaft zusammengeschlossen haben (Eisenhardt 2007: 11 Rn. 12).

Das bedeutet ferner, dass die Gesellschafterstellung grundsätzlich nicht übertragbar ist oder das Ausscheiden eines Gesellschafters gemäß § 723 ff. BGB zur Auflösung der Gesellschaft führt, soweit keine anderen Regelungen im Gesellschaftsvertrag enthalten sind und keine gesetzlichen Sonderregelungen eingreifen (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 5).

Die Geschäftsführung und die Vertretung der Personengesellschaft werden

von den Gesellschaftern selbst wahrgenommen, wobei es in diesem Zusammenhang nicht zulässig ist, dass die Geschäftsführung allein durch Außenstehende übernommen wird (Kessler/Schiffers in Müller/Hoffmann 2002: § 1, S. 7 Rn. 16).

Ferner ist es nicht erforderlich, dass ein festes Kapital oder eine Mindesteinlage in die Gesellschaft eingebracht werden muss, was die Gründung einer Personengesellschaft – im Gegensatz zur Gründung einer Kapitalgesellschaft – vereinfacht (Kessler/Schiffers in Müller/Hoffmann 2002: § 1, S. 7 Rn. 18).

Wird jedoch Vermögen eingebracht oder entsteht nach der Gründung ein Vermögen, so ist es Gesamthandsvermögen. Dieses Vermögen ist zugleich auch das Vermögen, mit dem die Gesellschaft gegenüber ihren Gläubigern haftet. Neben dem Gesellschaftsvermögen haftet jedoch jeder einzelne Gesellschafter gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auch mit dem jeweiligen Privatvermögen (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 5). Den Gläubigern der Gesellschaft stehen bei einer Forderung somit jeweils zwei Haftungsmassen zur Verfügung (Kessler/Schiffers in Müller/Hoffmann 2002: § 1, S. 4 Rn. 4).

Diese vorstehenden Eigenschaften sind es, die sich der Gesetzgeber für den Idealtypus einer Personengesellschaft vorstellt. In der Praxis sind einige dieser Regelungen jedoch oft nicht gewollt und so ist es für die Gesellschafter aufgrund der Privatautonomie grundsätzlich möglich, diese Regelungen nach ihren Bedürfnissen anzupassen (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 5).

2. Anknüpfung der Besteuerung an das Zivilrecht

Die Besteuerung von Personengesellschaften knüpft an Abläufe an, welche ihre rechtliche Gestaltung nach den Vorschriften des Zivilrechts erhalten. Dabei gibt es fast keinen besteuerungsrechtlichen Sachverhalt, der nicht seine Grundlage im Gebiet des Privatrechts findet (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 3).

Die Meinungen in der älteren Literatur gehen davon aus, dass Personengesellschaften keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Das führt dazu, dass nicht die Personengesellschaften selbst Träger der zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Rechte und Pflichten sind, sondern vielmehr die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 3).

Die neuere Auffassung in der Literatur und der Rechtsprechung hält an dieser Ansicht jedoch nicht mehr fest. Das BGB kennt inzwischen in § 14 Abs. 2 den Begriff der rechtsfähigen Personengesellschaft. Danach ist diese mit der Fähigkeit ausgestattet, Rechte zu erwerben und Verbindlichkeiten einzugehen (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 3).

Dies trifft zunächst auf die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft zu (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 3).

Der BGH hat weiterhin in seiner Rechtsprechung (BGHZ 146: 347) die Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts für die Außengesell-

schaft anerkannt.

Mithin ist sowohl die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft als auch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts rechtsfähig und als rechtsfähige Personengesellschaft gemäß § 14 Abs. 2 BGB einzuordnen (Eisenhardt 2007: 16 Rn. 20a).

Im Steuerrecht führte diese neue zivilrechtliche Auffassung jedoch bisher zu keiner konsequenten Änderung in der Besteuerung von Personengesellschaften. Vielmehr sind Personengesellschaften nur teilweise eigene Steuersubjekte (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 3). Das macht der folgende Sachverhalt deutlich.

Um festzustellen in welcher Höhe eine Personengesellschaft Ertragsteuern zu zahlen hat, ist es zunächst erforderlich, den Gewinn zu ermitteln. Dies geschieht auf der Ebene der Gesellschaft. Demnach sind Personengesellschaften im Zusammenhang mit der Einkunftserzielung und der Einkunftsermittlung also steuerlich Rechtssubjekte (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 3).

Im Anschluss hieran wird jedoch das Ergebnis den Gesellschaftern zugerechnet und auf diese verteilt. Es erfolgt bei der Ertragsbesteuerung somit ein Durchgriff auf die Ebene der Gesellschafter. Personengesellschaften werden also weder vom Einkommen- noch vom Körperschaftsteuerrecht als selbständige Steuersubjekte angesehen. Der Steuerpflichtige ist immer noch der Allein- bzw. der Mitunternehmer. Diese Vorgehensweise nennt man auch das Transparenzprinzip (Scheidle/Jahn in Lüdicke/Rieger 2004: 42 Rn. 5).

Anders verhält es sich jedoch im Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht. Hiernach ist die Personengesellschaft gemäß § 5 Abs. 1 GewStG Steuerschuldnerin der Gewerbesteuer, wenn ihre Tätigkeit ein Gewerbebetrieb ist oder diese gemäß § 13a UStG umsatzsteuerlich Unternehmerin und als solche Schuldnerin der Umsatzsteuer ist (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 4).

Folgende Darstellung gibt einen Überblick darüber, ob und in welchem Gebiet der Besteuerung die Personengesellschaft, im Vergleich zur Kapitalgesellschaft, als eigenes Rechtssubjekt wahrgenommen wird.

Abbildung 1: Rechtssubjekte der Besteuerung

	Rechtssubjekt der Besteuerung auf dem Gebiet der:			
Gesellschaftsform	**ESt**	**GewSt**	**KSt**	**USt**
Personengesellschaft	nein	ja	nein	ja
Kapitalgesellschaft	nein	ja	ja	ja

Quelle: Nach Grobshäuser/Meier/Kies (2005: 4).

3. Besteuerung von Personengesellschaften vor der Unternehmensteuerreform 2008

Wie bereits im Abschnitt B. I. 2. erläutert, gilt bei der Besteuerung von Personengesellschaften das Transparenzprinzip, welches auch nach der Unternehmensteuerreform 2008 grundsätzlich, in modifizierter Weise, weiter gelten wird. Von dem Gewinn einer Personengesellschaft wurde zunächst die Gewerbesteuer abgezogen, wobei die Gewerbesteuer dabei ihre eigene Bemessungsgrundlage minderte. Die Gewerbesteuer wurde in diesem Zusammenhang als abzugsfähige Betriebsausgabe angesehen. Im Anschluss hieran wurde der Gewinn den jeweiligen Gesellschaftern zugewiesen und von diesen mit ihren individuellen Einkommensteuersätzen versteuert. Eine Besteuerung erfolgte in diesem Zusammenhang unabhängig davon, ob die Gewinne im Unternehmen verblieben und thesauriert wurden oder den Gesellschaftern zuflossen (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2205).

Ferner konnten Gesellschafter gemäß § 35 Abs. 1 EStG (a. F.) im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung das 1,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags auf ihre Einkommensteuer anrechnen. Außerdem kam unter Umständen gemäß § 32c EStG (a. F.) ein Entlastungsbetrag zur Anwendung. Dieser hatte die Funktion, die tarifliche Einkommensteuer auf gewerbliche Einkünfte auf maximal 42 % zu begrenzen (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2205).

Somit ergab sich für eine Personengesellschaft bei Anwendung eines Gewerbesteuerhebesatzes von 400 % folgende Gesamtsteuerbelastung:

Abbildung 2: Gesamtsteuerbelastung von Personengesellschaften vor der UntStRef 2008

ESt-Satz	**42 %**	**45 %**
GewSt-Hebesatz	400 %	400 %
Gewinn	100,00 €	100,00 €
GewSt	16,67 €	16,67 €
gewerbliche Einkünfte	83,33 €	83,33 €
ESt	35,00 €	37,50 €
abzgl. Entlastungsbetrag (§ 32c EStG)		2,50 €
abzgl. GewSt-Anrechnung (§ 35 EStG)	7,50 €	7,50 €
ESt nach Entlastungsbetrag und GewSt-Anrechnung	27,50 €	27,50 €
SolZ	1,50 €	1,50 €
GewSt, ESt, SolZ	45,68 €	45,68 €

Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 8).

II. Änderungen bei der Gewerbesteuer

1. Wegfall der Staffelung der Steuermesszahl

Bei den Personengesellschaften galt vor der Unternehmensteuerreform 2008 im Zusammenhang mit der Ermittlung der zu leistenden Gewerbesteuer gemäß § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG (a. F.) eine nach der Höhe des Gewerbeertrags gestaffelte Steuermesszahl.

Hierbei wurden für die ersten 12.000 € des Gewerbeertrags 1 %, für jeweils weitere 12.000 € 2 %, 3 %, bzw. 4 % und für den über 48.000 € hinausgehenden Teil des Gewerbeertrags 5 % berechnet (Wüstenhöfer 2005: 106).

Abbildung 3: Staffelung des Steuermessbetrags nach der Höhe des Gewerbeertrags (eigene Darstellung)

für die ersten	12.000,00 €	1 %
für die weiteren	12.000,00 €	2 %
für die weiteren	12.000,00 €	3 %
für die weiteren	12.000,00 €	4 %
für alle weiteren Beträge		5 %

Quelle: Eigene Darstellung.

Im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 wird gemäß § 11 Abs. 2 GewStG (n. F.) eine Steuermesszahl von generell 3,5 für alle Personengesellschaften gelten. Die bisherige Staffelung des Steuermessbetrags für die Personengesellschaften wird im Gegenzug hierzu abgeschafft (Bergemann/Markl/Althof 2007: 694).

2. Wegfall des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer gemäß § 4 Abs. 5b EStG

Ab dem Jahr 2008 ist bei den Personengesellschaften die Gewerbesteuer nicht mehr im Rahmen der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abzugsfähig. Gleiches gilt im Übrigen auch für die Ermittlung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage. Dies betrifft erstmals gemäß § 52 Abs. 12 Satz 7 EStG (n. F.) die Gewerbesteuer, die für die Erhebungszeiträume festgesetzt wird, die nach dem 31.12.2007 enden (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 11 Rn. 10).

Das Ziel der Abschaffung des Betriebsausgabenabzugsverbotes der Gewerbesteuer ist laut der Begründung der Bundesregierung die Verbesserung der Steuerbelastungstransparenz und das Entfallen der wechselseitigen Beeinflus-

sung der Bemessungsgrundlagen der Gewerbesteuer auf der einen Seite und der Einkommensteuer auf der anderen Seite. Außerdem soll die Regelung des § 4 Abs. 5b EStG dazu beitragen, die Beeinflussung des Einkommensteueraufkommens zu vermindern, was damit gleichzeitig zu einer klareren Abgrenzung der Ertragshoheiten beiträgt (BT-Drs. 16/4841: 47).

Unklarheit besteht jedoch im Zusammenhang mit der Formulierung des § 4 Abs. 5b EStG. Nach dem Wortlaut der Vorschrift handelt es sich bei der Gewerbesteuer nunmehr um „keine Betriebsausgabe“ (Förster, Ursula in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor 2007: 48 Rn. 8.)

Im Gegensatz dazu sind die in § 4 Abs. 5 und 5a EStG aufgeführten Aufwendungen als Betriebsausgaben anzusehen. In diesem Kontext stellt sich nun die Frage, inwieweit durch die unterschiedlichen Formulierungen die Gewerbesteuer bei der steuerlichen Gewinnermittlung anders zu behandeln ist, als die in § 4 Abs. 5 und 5a EStG genannten nicht abziehbaren Betriebsausgaben (Förster, Ursula in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor 2007: 48 Rn. 8).

Da der Gesetzgeber die Begriffe „keine Betriebsausgabe“ und „nicht als Betriebsausgaben abziehbare Aufwendungen“ in § 4 Abs. 5a EStG jedoch gleichbedeutend verwendet, ist hier davon auszugehen, dass auch die Gewerbesteuer als nicht abziehbare Betriebsausgabe anzusehen und somit außerbilanziell zu korrigieren ist (Förster, Ursula in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor 2007: 48 Rn. 8).

3. Erhöhung des Anrechnungsfaktors bei der Gewerbesteueranrechnung gemäß § 35 EStG

Seit der Einführung der Gewerbesteueranrechnung im Zuge des Steuersenkungsgesetzes wurde die Kompensation der Gewerbesteuer im Rahmen der Einkommensteuer zum einen durch die Betriebsausgabenabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer und zum anderen durch die pauschale Anrechnung des 1,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrags auf die Einkommensteuer realisiert (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 12 Rn. 13).

Wie bereits erwähnt, entfällt die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer durch die Unternehmensteuerreform 2008. Somit erfolgt die Gewerbesteuerkompensation nur noch durch die Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer (Förster, Ursula 2007: 760). Dies war der Grund dafür, dass der Anrechnungsfaktor für die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer durch den Gesetzgeber im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 von 1,8 auf 3,8 erhöht wurde (Schaflitzl/Götz in Blumenberg/Benz 2007: 3).

Durch die Anhebung des Gewerbesteueranrechnungsfaktors gemäß § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG (n. F.) wird ab dem Veranlagungszeitraum 2008 eine vollständige Gewerbesteuerkompensation genau bei einem Gewerbesteuerhebesatz von exakt 400 % und einem Spitzensteuersatz von 45 % realisiert (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 12 Rn. 16). Das

bedeutet, dass die tatsächliche Gewerbesteuer genau dem Betrag entspricht, um den die Einkommensteuer vermindert wird. Es kommt somit zu keiner tatsächlichen Gewerbesteuerbelastung.

Diese vollständige Kompensation der Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von 400 % lässt sich auch rechnerisch durch folgende Übersicht darstellen:

Abbildung 4: Vollständige Kompensation der Gewerbesteuer

Gewerbesteuermessbetrag	3,5 %	
Anrechnungsfaktor	3,8	
ergibt Minderung der Einkommensteuer um		13,3 %
Minderung der Bemessungsgrundlage für den SolZ	13,3 %	
ergibt eine Minderung des Solidaritätszuschlags um		0,7 %
ergibt eine Gesamtbelastung bei ESt und SolZ		**14 %**
entspricht einer Gewerbesteuer bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 %		14 %

Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 13).

Vor der Unternehmensteuerreform 2008 kam es ferner in einigen Fällen durch die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer zu einer Überkompensation. Dies war der Fall, wenn der Gewerbesteuerhebesatz unter dem Hebesatz lag, durch welchen eine vollständige Gewerbesteuerkompensation realisiert wurde. Dieser lag 2007 bei 341 % (Schaflitzl/Götz in Blumenberg/Benz 2007: 3).

Abbildung 5: Überkompensation der Gewerbesteueranrechnung vor der UntStRef 2008

GewSt-Hebesatz	**200 %**	**300 %**	**350 %**	**400 %**
tatsächliche GewSt	9,09 €	13,04 €	14,89 €	16,67 €
angerechnete GewSt	12,66 €	14,03 €	14,68 €	15,30 €
Kompensation	- 3,57 €	- 0,99 €	0,21 €	1,37 €

Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 14).

Wie in Abbildung 5 zu sehen ist wurde bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 200 % eine Gewerbesteuer in Höhe von 12,66 € abgerechnet, obwohl nur eine tatsächliche Gewerbesteuer in Höhe von 9,09 € zu zahlen war. Aus diesem Grund wurden 3,57 € mehr an Gewerbesteuer angerechnet, als tatsächlich gezahlt wurde (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 14 Rn. 18).

Eine Überkompensation ist nach der Unternehmensteuerreform 2008 jedoch nur noch in Höhe des Solidaritätszuschlags der angerechneten Gewerbesteuer

möglich, da die Anrechnung der Gewerbesteuer gemäß § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG (n. F.) auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt wird (Schaflitzl/Götz in Blumenberg/Benz 2007: 3). Bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 200 % beispielsweise, beträgt die Überkompensation dann 0,39 €, was 5,5 % der Gewerbesteuer von 7 € entspricht, wie in der folgenden Rechnung zu erkennen ist (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 15 Rn. 20).

Abbildung 6: Überkompensation der Gewerbesteueranrechnung nach der UntStRef 2008

Gewerbesteuerhebesatz	**200 %**	**300 %**	**350 %**	**400 %**	**450 %**
Gewinn	100,00 €	100,00 €	100,00 €	100,00 €	100,00 €
GewSt	7,00 €	10,50 €	12,25 €	14,00 €	15,75 €
ESt (42 %)	42,00 €	42,00 €	42,00 €	42,00 €	42,00 €
abzgl. GewSt-Anrechnung	7,00 €	10,50 €	12,25 €	13,30 €	13,30 €
ESt nach Anrechnung	35,00 €	31,50 €	29,75 €	28,70 €	28,70 €
SolZ	1,93 €	1,73 €	1,64 €	1,58 €	1,58 €
GewSt, ESt, SolZ	43,93 €	43,73 €	43,64 €	44,28 €	46,03 €
tatsächliche GewSt	7,00 €	10,50 €	12,25 €	14,00 €	15,75 €
angerechnete GewSt	7,39 €	11,08 €	12,92 €	14,03 €	14,03 €
Differenz	- 0,39 €	- 0,58 €	- 0,67 €	- 0,03 €	1,72 €

Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 14).

III. Änderungen bei der Einkommensteuer

1. Wegfall des Entlastungsbetrags gemäß § 32c EStG

Der Wegfall des Entlastungsbetrags nach § 32c EStG ist zwar nicht im Gesetz zur Unternehmensteuerreform enthalten, jedoch ist dieser Sachverhalt für die zukünftige Steuerbelastung von Personengesellschaften von Bedeutung (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2205).

Nach § 52 Abs. 44 EStG (a. F.) bestimmt sich, dass die Regelung des § 32c EStG letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden ist.

Die Regelung des § 32c EStG hatte bisher die Funktion, die gewerblichen Einkünfte von Personengesellschaften nicht der so genannten „Reichensteuer“ zu unterwerfen. Das bedeutet, dass gewerbliche Einkünfte nicht mit dem Einkommensteuerspitzensteuersatz von 45 % besteuert wurden. Aus diesem Grund wurden die Gewinne von Personengesellschaften maximal mit einem Einkommensteuersatz in Höhe von 42 % besteuert (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2205).

Ermöglicht wurde dies bisher durch den Entlastungsbetrag des § 32c EStG. Relevanz hatte dieser Entlastungsbetrag jedoch nur für Einkünfte von Personengesellschaften die 250.000 € überstiegen. Diese unterlagen zunächst dem normalen Einkommensteuertarif, welcher für Einkünfte von über 250.000 € einen Einkommensteuersatz von 45 % vorsah. Dies bedeutete, dass jeder Euro, der ein gewerbliches Einkommen von 250.000 € überstieg, mit 45 % besteuert wurde (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2205).

Im nächsten Schritt wurde dann sichergestellt, dass durch den Entlastungsbetrag aus § 32c EStG die Einkommensteuer auf gewerbliche Einkünfte mit maximal 42 % belastet wird (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 9 Rn. 5).

Die Anwendung des Entlastungsbetrags galt, wie bereits erwähnt, jedoch nur gemäß § 52 Abs. 44 EStG bis zum Veranlagungszeitraum 2007. Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 kommt nunmehr der Einkommensteuerspitzensteuersatz auch auf gewerbliche Einkünfte von Personengesellschaften von über 250.000 € zur Anwendung. Somit unterliegen Einkünfte ab 250.001 € dem so genannten „Reichensteuersatz“ (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 9 Rn. 5).

Abbildung 7: Aktuelle Einkommensteuersätze nach der UntStRef 2008

ESt-Satz	**0 %**	**15 % bis 42 %**	**42 %**	**45 %**
zu versteuerndes Einkommen	bis 7.664 €	ab 7.665 € bis 52.151 €	ab 52.152 € bis 250.000 €	ab 250.001 €

Quelle: Nach Ortmann-Babel/Zipfel (2007b: 2205).

2. Einführung einer Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften gemäß § 34a EStG

a) Notwendigkeit der Thesaurierungsbegünstigung

Am Ende eines jeden Wirtschaftsjahres stellt sich für Unternehmen die Frage, ob der erwirtschaftete Gewinn ausgeschüttet oder thesauriert werden soll. Fällt die Wahl dabei auf die Durchführung von Investitionen, so hatte die Kapitalgesellschaft gegenüber der Personengesellschaft vor der Unternehmensteuerreform erhebliche steuerliche Vorteile. Während für Kapitalgesellschaften auf der einen Seite bei der Ausschüttung der Gewinne und einem unterstellten Gewerbesteuerhebesatz von 400 % nur eine Steuerbelastung in Höhe von 38,65 % anfiel, hatten Gesellschafter von Personengesellschaften auf der anderen Seite Ertragsteuern in Höhe von ca. 45,68 % zu entrichten. Die Kapitalgesellschaft erlangte dadurch einen Steuervorteil von rund 7 %, was folgende

Rechnung verdeutlicht (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2208).

Abbildung 8: Steuerbelastungsvergleich vor der UntStRef 2008

Vor der UntStRef	**KapG**	**PersG**
KSt-Satz/ESt-Satz	25 %	42 %
GewSt, KSt/ESt, SolZ	38,65 %	45,68 %
Differenz (= Vorteil der KapG)		7,03 %

Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 21).

Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % für Kapitalgesellschaften vergrößert den Unterschied zwischen diesen Gesellschaftsformen sogar noch weiter (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 21 Rn. 36).

Abbildung 9: Steuerbelastungsvergleich nach der UntStRef 2008

Nach der UntStRef	**KapG**	**PersG**	
KSt-Satz/ESt-Satz	15 %	42 %	45 %
GewSt, KSt/ESt, SolZ	29,83 %	44,28 %	47,44 %
Differenz (= Vorteil der KapG)		14,45 %	17,61 %

Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 21).

Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 in dem neu eingefügten § 34a EStG für Personengesellschaften eine Thesaurierungsbegünstigung für nicht entnommene Gewinne vorgesehen.

Die Grundvoraussetzung für die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung ist, dass die in dem zu versteuernden Einkommen enthaltenen Gewinne tatsächlich thesauriert werden (Lausterer/Jetter in Blumenberg/Benz 2007: 11).

Dieser Begünstigungseffekt bleibt schließlich so lange bestehen, als die Gewinne nicht aus dem Unternehmen entnommen werden (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 21 Rn. 37). Erst im Falle einer späteren Entnahme dieser begünstigt besteuerten Gewinne erfolgt eine Nachversteuerung in Höhe von 25 % (Schmitt 2007: 581).

b) Ziel der Thesaurierungsbegünstigung

Diese Regelung hat gemäß der Gesetzesbegründung das Ziel, die Unternehmer mit ihren Gewinneinkünften in vergleichbarer Weise wie das Einkommen einer Kapitalgesellschaft zu belasten (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 21 Rn. 37). Der Steuerpflichtige hat in diesem Zu-

sammenhang auf Antrag die Möglichkeit, für den Gewinnanteil, welchen er nicht entnommen hat, die pauschale Besteuerung außerhalb des persönlichen progressiven Steuersatzes mit 28,25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag in Anspruch zu nehmen (Rogall in Schaumburg/Rödder 2007: 411).

Da diese Vergünstigung des zu versteuernden Gewinns betriebs- bzw. personenbezogen erfolgt, soll der Anreiz zur begünstigten Besteuerung weiterhin die Eigenkapitalbasis in Deutschland stärken, um eine mittelfristige Erhöhung der Eigenkapitalquote und eine entsprechende Reduzierung der Fremdkapitalquote zu realisieren (Rogall in Schaumburg/Rödder 2007: 411).

c) Grundprinzip der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG

Grundsätzlich ähnelt die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG dem Besteuerungsprinzip von Kapitalgesellschaften. Die Begünstigung der Gewinne wird jedoch im Gegensatz zum Kapitalgesellschaftsprinzip nicht für die Personengesellschaft insgesamt gewährt, sondern gemäß § 34a Abs. 1 EStG für jeden einzelnen Gesellschafter. Somit bleibt es auch im Rahmen dieser Regelung bei dem Mitunternehmerprinzip (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 21 Rn. 38).

Genau wie bei dem Besteuerungsprinzip von Kapitalgesellschaften erfolgt die Besteuerung nicht entnommener Gewinne bei den Personengesellschaften auf zwei Stufen.

Zunächst wird der thesaurierte Gewinn mit einem begünstigten Steuersatz von 28,25 % besteuert. Der zweite Schritt ist dann, in Analogie zur Dividendenbesteuerung bei Kapitalgesellschaften bzw. deren Anteilseignern, die Nachversteuerung im Falle der Entnahme zuvor genannter begünstigt versteuerter Gewinne mit einem Steuersatz von 25 % (Kleineidam/Liebchen 2007: 409).

Abbildung 10: Besteuerung nicht entnommener Gewinne

1. Stufe:

Gewinn					100,00 €
GewSt				+	14,00 €
begünstigt besteuerter Gewinn	100,00 €				
ESt-Satz (begünstigt)	28,25 %	+	28,25 €		
Summe ESt		=	28,25 €		
abzgl. GewSt-Anrechnung		./.	13,30 €		
ESt nach GewSt-Anrechnung		=	14,95 €	+	14,95 €
SolZ				+	0,82 €
GewSt, ESt, SolZ				**=**	**29,77 €**

2. Stufe:

Begünstigungsbetrag			100,00 €		
abzgl. ESt i.H.v. 28,25 %		./.	28,25 €		
abzgl. SolZ		./.	1,55 €		
nachversteuerungspflichtiger Betrag		=	70,20 €		
latente ESt (25 %)				+	17,55 €
SolZ				+	0,97 €
ESt, SolZ				**=**	**18,51 €**
GewSt, ESt, SolZ					**48,28 €**

Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 22).

d) Besteuerung von Gewinnen bei Thesaurierung mit begünstigtem Steuersatz gemäß § 34a EStG

aa) Persönlicher Anwendungsbereich

Die Thesaurierungsbegünstigung gemäß § 34a EStG ist im Einkommensteuergesetz im Abschnitt IV. „Tarif“ geregelt und aus diesem Grund nur für natürliche Personen anwendbar (von Rönn in Preißer/von Rönn/Schultz-Aßberg 2007: 120). Somit unterliegen Kapitalgesellschaften, welche als Mit-

unternehmer an einer Personengesellschaft beteiligt sind, weiterhin der Körperschaftsteuer und werden zukünftig mit einem Körperschaftsteuersatz von 15 % besteuert (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 23 Rn. 41).

Ferner ist die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften kein Zwang. Vielmehr handelt es sich bei dieser Regelung um ein Wahlrecht (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 23 Rn. 42). Das bedeutet, dass grundsätzlich das klassische Besteuerungsprinzip zur Anwendung kommt und die Gewinne von Personengesellschaften somit den individuellen Einkommensteuersätzen der Gesellschafter unterliegen.

Dies ändert sich jedoch, wenn der Gesellschafter gemäß § 34a Abs. 1 Satz 2 EStG für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil einen Antrag bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt stellt, dass die Besteuerung der Gewinne seiner Gesellschaft nicht seinem individuellen Einkommensteuersatz, sondern dem ermäßigten Steuersatz von 28,25 % unterliegen sollen (von Rönn in Preißer/von Rönn/Schultz-Aßberg 2007: 124).

Daraus geht hervor, dass die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung sowohl betriebs- als auch personenbezogen ausgestaltet ist, die Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 34a EStG für jeden Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil gesondert zu prüfen ist und das Mitunternehmerkonzept weiterhin gewahrt bleibt (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 23 Rn. 44).

Ferner bedeutet die Ausgestaltung der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften, dass nicht alle Gesellschafter einheitlich die Besteuerung der Gewinne der Gesellschaft mit dem begünstigten Steuersatz i.H.v. 28,25 % wählen müssen. Vielmehr steht es jedem einzelnen Gesellschafter frei, ob für die Besteuerung der Gewinne das generelle klassische Besteuerungsprinzip oder die Thesaurierungsbegünstigung gemäß § 34a EStG zur Anwendung kommen soll (Lausterer/Jetter in Blumenberg/Benz 2007: 18).

Eine weitere Einschränkung für die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung ergibt sich gemäß § 34a Abs. 1 Satz 3 EStG für Mitunternehmeranteile an Personengesellschaften. Hiernach können Mitunternehmer die begünstigte Besteuerung nicht in Anspruch nehmen, wenn eine Beteiligung am nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinn von nicht mehr als 10 % besteht oder der Gewinnanteil die Grenze von 10.000 € nicht überschreitet (Kußmaul/Hilmer 2008: 49).

Dies soll entsprechend der Begründung der Bundesregierung dazu dienen, dass ein Mitunternehmer mit einem nur geringen Gewinnanteil und einer dementsprechend nur minimal ausgeprägten Mitunternehmerinitiative die Begünstigung des § 34a EStG nicht in Anspruch nehmen kann (Breithecker in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor 2007: 221.)

Weiterhin ist die Ausübung des Wahlrechts an keine besondere gesetzliche

Form gebunden. Somit ist es möglich, den Antrag allein durch schlüssiges Verhalten zu stellen. Überdies ist keine Frist zur Abgabe kodifiziert, so dass der Antrag bis zum Ablauf der Fristsetzung des Einkommensteuerbescheids gestellt werden kann (Winkeljohann/Fuhrmann in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 33 Rn. 517).

Letztlich besteht gemäß § 34a Abs. 1 Satz 4 EStG für den Antragsteller die Möglichkeit, den Antrag bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den nächsten Veranlagungszeitraum ganz oder teilweise zurückzunehmen.

bb) Sachlicher Anwendungsbereich

Gemäß § 34a EStG kann der Steuerpflichtige den nicht entnommenen Gewinn, der in dem zu versteuernden Einkommen enthalten ist und nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG berechnet wird, auf Antrag ganz oder teilweise mit einem ermäßigten Steuersatz von 28,25 % versteuern.

Somit besteht generell die Möglichkeit, dass nicht auf den gesamten thesaurierten Gewinn der begünstigte Steuersatz zur Anwendung kommt.

Vielmehr kann der Gesellschafter wählen, für welchen Teil des nicht entnommenen Gewinns die Thesaurierungsbegünstigung zur Anwendung kommen soll und welcher Teil mit dem persönlichen individuellen Einkommensteuersatz besteuert wird (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 25 Rn. 51).

Auf der anderen Seite stellt damit der nicht entnommene Gewinn den höchsten Betrag dar, auf den der ermäßigte Steuersatz von 28,25 % angewendet werden kann (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 25 Rn. 52).

Letztlich ist die Thesaurierungsbegünstigung nur auf die Gewinne anwendbar, welche nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG ermittelt werden. Demzufolge bleiben Gewinne, welche durch die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden von der Begünstigung nach § 34a EStG unberücksichtigt (Lausterer/Jetter in Blumenberg/Benz 2007: 11).

cc) Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns

Wie bereits erwähnt, kommt die Thesaurierungsbegünstigung nicht auf die gesamten gewerblichen Einkünfte eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zur Anwendung, sondern ist in ihrer Anwendung gemäß § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG maximal auf die Höhe des nicht entnommenen Gewinns begrenzt.

Der § 34a Abs. 2 EStG geht in diesem Zusammenhang von den Gewinnen aus, welche durch einen Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelt wurden, vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG und der Einlagen gemäß § 6 Abs. 1 Nr.

5 EstG (Streck 2007: 3177).

Der Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 sowie § 5 EStG setzt sich dabei wie folgt zusammen:

Abbildung 11: Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 sowie § 5 EStG

	Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres
./.	Betriebsvermögen am Anfang des Wirtschaftsjahres
=	Betriebsvermögensmehrung
+	Entnahmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG)
./.	Einlagen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG)
=	Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG

Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 25).

Auf Grundlage dieser Berechnung ermittelt sich der nicht entnommene Gewinn nach § 34a Abs. 2 EStG wie folgt:

Abbildung 12: Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns

	Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG
./.	positiver Saldo (Entnahmen ./. Einlagen)
=	nicht entnommener Gewinn

Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 26).

Wie zuvor erwähnt, ist der Gewinn nach der Legaldefinition in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.

Somit geht der Gesetzgeber hier von einer Zweistufigkeit der Gewinnermittlung aus. Das bedeutet, dass zunächst auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung der Unterschiedsbetrag zwischen dem aktuellen und dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr festgestellt wird. Auf der zweiten Stufe erfolgt anschließend eine außerbilanzielle Korrektur der gesellschaftsrechtlich veranlassten Entnahmen und Einlagen. Hinzukommend sind auf der zweiten Stufe die sonstigen außerbilanziellen Korrekturen vorzunehmen, beispielsweise die Hinzurechnung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 5 und 5b EStG oder die steuerfreien Einkünfte (Winkeljohann/Fuhrmann in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 35 Rn. 521).

Fraglich ist jedoch, inwieweit die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben, zu denen nunmehr auch die Zahlung der Gewerbesteuer gehört, die steuerfreien Einkünfte und der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen den nicht ent-

nommenen Gewinn beeinflussen.

aaa) Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

Die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben mindern auf der einen Seite den Gewinn in der Steuerbilanz. Auf der anderen Seite werden sie außerbilanziell wieder dem Steuerbilanzgewinn hinzugerechnet (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2210).

Abbildung 13: Außerbilanzielle Korrektur von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben

	inländische Einnahmen
+	ausländische Einnahmen (z.B. aus Betriebstätten)
+	In- und ausländische Dividenden
+	In- und ausländische Veräußerungsgewinne
./.	***Betriebsausgaben***
+	Einlagen
./.	Entnahmen
=	***Steuerbilanzgewinn***
./.	Einlagen
+	Entnahmen
=	Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG
+	***nicht abzugsfähige Betriebsausgaben***

Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 26).

Die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG ist auf den nicht entnommenen Gewinn begrenzt, wobei dieser vom Steuerbilanzgewinn ausgeht. Die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben sind im Steuerbilanzgewinn jedoch bereits gewinnmindernd berücksichtigt (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2210).

Im Gegensatz zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, bei der die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben außerbilanziell wieder gewinnerhöhend hinzugerechnet werden, findet bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns eine derartige Korrektur nicht statt (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2210).

Somit unterschreitet der nicht entnommene Gewinn in Höhe der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben die steuerpflichtigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Insofern unterliegen die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nicht der Thesaurierungsbegünstigung, sondern werden mit dem normalen individuellen Einkommensteuertarif der Gesellschafter besteuert (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2210).

Das macht auch Sinn, da eine Auszahlung der Betriebsausgaben tatsächlich stattgefunden hat und daher eine Thesaurierung nicht mehr möglich ist. Somit kann der ermäßigte Steuersatz für die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben vom Gesellschafter nicht in Anspruch genommen werden (Rogall 2008: 430).

bbb) Steuerfreie Einkünfte

Auch die steuerfreien Einkünfte, beispielsweise Dividenden oder Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaften, sollen nach der Gesetzesbegründung aufgrund ihrer Steuerbefreiung nicht Gegenstand der Thesaurierungsbegünstigung sein (Rogall 2008: 430).

Anders als bei der nicht abzugsfähigen Betriebsausgabe erhöhen die steuerfreien Einkünfte auf der einen Seite den Steuerbilanzgewinn. Auf der anderen Seite werden sie außerbilanziell wieder einkunftsmindernd hinzugerechnet (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 30 Rn. 63). Da, wie bereits erwähnt, die Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns vom Steuerbilanzgewinn ausgeht, sind die steuerfreien Einkünfte somit in dem nicht entnommenen Gewinn enthalten und erhöhen infolgedessen das Thesaurierungsvolumen (Winkeljohann/Fuhrmann in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 35 Rn. 522).

Dadurch können beispielsweise auch Minderungen des nicht entnommenen Gewinns durch nicht abzugsfähige Betriebsausgaben kompensiert werden (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2211).

Diese Lösung wird auch durch die Begründung des Gesetzgebers zur Thesaurierungsbegünstigung gedeckt. Danach sollen steuerfreie Gewinne vorrangig entnommen werden können (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2211).

ccc) Positiver Saldo aus Entnahmen und Einlagen

Neben den steuerfreien Einkünften und den nicht abziehbaren Betriebsausgaben hat ferner der positive Saldo aus Entnahmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und Einlagen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) einen wesentlichen Einfluss auf die Höhe der Thesaurierungsbelastung. Denn der Saldo mindert den nicht entnommenen Gewinn und somit auch den Thesaurierungshöchstbetrag. In diesem Zusammenhang ist jedoch entscheidend, dass die Entnahmen nur berücksichtigt werden, soweit diese die Einlagen überschreiten (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 29 Rn. 61).

Wichtige Entnahmen sind beispielsweise die Entnahme zur Zahlung der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags, die auf die steuerpflichtigen Einkünfte des Betriebs bzw. des Mitunternehmeranteils entfallen (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 29 Rn. 62).

e) Nachversteuerung des begünstigt besteuerten Gewinns bei späterer Entnahme

aa) Grundprinzip der Nachversteuerung

Ein Steuerpflichtiger kann auf Antrag für seine Gewinne, welche er nicht aus dem Unternehmen entnimmt, eine Vergünstigung in Form einer zunächst ermäßigten Besteuerung erhalten. Diese Begünstigung wird für nicht entnommene Gewinne deshalb gewährt, da durch den Verzicht auf die private Verwendung von Gewinnen aus dem Unternehmen das erwirtschaftete Kapital weiterhin zur Verfügung steht und somit die Eigenkapitalbasis des Unternehmens gestärkt wird (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 34 Rn. 71).

Werden die begünstigt besteuerten Gewinne jedoch später entnommen, so fällt der Grund für die Begünstigung weg und eine Nachversteuerung ist mit einem konstanten Steuersatz von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) durchzuführen (Neubert/Plenk 2008: 41). Somit wird eine endgültige Belastung der ermäßigt besteuerten Gewinne realisiert (Rogall in Schaumburg/Rödder 2007: 422). Die Nachversteuerung ist vergleichbar mit der Besteuerung von Ausschüttungen bei der Kapitalgesellschaft (von Rönn in Preißer/von Rönn/Schultz-Aßberg 2007: 124).

Der Gesetzgeber geht bei der Nachversteuerung gemäß § 34a Abs. 4 EStG grundsätzlich davon aus, dass eine Nachversteuerung vorzunehmen ist, wenn der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres bei einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil den laufenden Gewinn übersteigt. Das bedeutet, dass die Entnahmen nicht durch Einlagen oder laufende Gewinne gedeckt werden können und dem Unternehmen somit Eigenkapital entzogen wird (Winkeljohann/Fuhrmann in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 40 Rn. 535).

Für die Feststellung, ob überhaupt nachversteuert werden muss und in welcher Höhe eine Nachversteuerung in jedem Wirtschaftsjahr vorzunehmen ist, sind zwei Beträge zu ermitteln (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2212).

Für den Nachversteuerungsmechanismus wird jährlich auf der ersten Stufe der so genannte „nachversteuerungspflichtige Betrag“ festgestellt. Dieser gibt den Betrag an, welcher aufgrund der Entnahme von begünstigt besteuerten Gewinnen der Nachversteuerung unterliegt (Rogall in Schaumburg/Rödder 2007: 422). Im Ergebnis wird durch den nachversteuerungspflichtigen Betrag der Betrag begrenzt, der maximal der Nachversteuerung unterliegen kann (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2212).

In einem zweiten Schritt wird der Nachversteuerungsbetrag ermittelt. Dieser ist derjenige Anteil des nachversteuerungspflichtigen Betrags, für den eine Nachversteuerung durchzuführen ist, wenn bereits begünstigungsschädliche Handlungen, wie beispielsweise Entnahmen, vorgenommen worden sind (Ro-

gall in Schaumburg/Rödder 2007: 422).

bb) Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags

Gemäß § 34a Abs. 3 Satz 2 EStG ist der Begünstigungsbetrag im Sinne von § 34a Abs. 3 Satz 1 EStG der Ausgangspunkt für die Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags zum Ende eines jeden Veranlagungszeitraums (Winkeljohann/Fuhrmann in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 40 Rn. 536).

Der Begünstigungsbetrag ist der Betrag des begünstigungsfähigen Gewinns, der auch tatsächlich durch den Antrag des Steuerpflichtigen im Rahmen des § 34a EStG mit einem Steuersatz von 28,25 % begünstigt besteuert worden ist (Rogall in Schaumburg/Rödder 2007: 423).

Da der Begünstigungsbetrag jedoch im Rahmen der Thesaurierung dem begünstigten Steuersatz in Höhe von 28,25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 %) unterlegen hat, ist dieser Betrag um die darauf entfallende Steuerlast zu kürzen. Im Anschluss hieran ist der nachversteuerungspflichtige Betrag des laufenden Jahres um die nachversteuerungspflichtigen Beträge der letzten Jahre zu erhöhen (Winkeljohann/Fuhrmann in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 40 Rn. 536).

Hierdurch wird der Betrag jedes Veranlagungszeitraums weiter vorgetragen, bis ein Nachversteuerungsanlass gemäß § 34a Abs. 4 oder Abs. 6 EStG gegeben ist und den nachversteuerungspflichtigen Betrag mindert (Winkeljohann/Fuhrmann in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 40 Rn. 537).

Die Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags gemäß § 34a Abs. 4 EStG lässt sich wie in der folgenden Grafik zusammenfassen:

Abbildung 14: Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags

	Begünstigungsbetrag des laufenden Veranlagungszeitraums
./.	Einkommensteuer i.H.v. 28,25 % auf diesen Begünstigungsbetrag
./.	Solidaritätszuschlag i.H.v 5,5 % auf die ermäßigte Einkommensteuer
+	nachversteuerungspflichtiger Betrag am Ende des Vorjahres
+	ggf. auf diesen Betrieb oder Mitunternehmeranteile übertragene nachversteuerungspflichtige Beträge
./.	Nachversteuerungsbetrag des laufenden Veranlagungszeitraums
./.	ggf. auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteile übertragene nachversteuerungspflichtige Beträge
=	nachversteuerungspflichtiger Betrag am Ende des Veranlagungszeitraums

Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 36).

cc) Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags

Die Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags, welcher für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil gesondert zu prüfen ist, erfolgt nach § 34a Abs. 4 Satz 1 EStG in drei Schritten (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2212).

In einem ersten Schritt wird ermittelt, ob die Entnahmen die Einlagen des laufenden Wirtschaftsjahres übersteigen. Ein Nachversteuerungsbetrag liegt nicht vor, wenn die Entnahmen die Einlagen nicht übersteigen, also ein negativer Saldo vorliegt (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2212).

Ferner liegt kein Nachversteuerungsbetrag vor, wenn keine Entnahmen und keine Einlagen vorgenommen werden oder die Entnahmen den Einlagen betragsmäßig entsprechen. In einem solchen Fall ist die Voraussetzung des § 34a Abs. 4 EStG für eine Nachversteuerung, nämlich das Vorliegen eines positiven Saldos, nicht gegeben (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 37 Rn. 85).

Abbildung 15: Nachversteuerung

Entnahmen	100,00 €	100,00 €	50,00 €	0 €
./. Einlagen	50,00 €	100,00 €	100,00 €	0 €
Saldo	positiv	kein positiver Saldo	kein positiver Saldo	kein positiver Saldo
Nachversteuerung	möglich	nein	nein	nein

Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 37).

Liegt jedoch ein positiver Saldo vor, so ist eine Nachversteuerung möglich und es ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob dieser positive Saldo von Entnahmen und Einlagen des laufenden Wirtschaftsjahres den nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinn übersteigt und ferner zum Ende des vergangenen Veranlagungszeitraums ein nachversteuerungspflichtiger Betrag im Sinne von § 34a Abs. 3 Satz 2 EStG festgestellt wurde. Der nachversteuerungspflichtige Betrag stellt in diesem Zusammenhang die Obergrenze für den Nachversteuerungsbetrag dar (Winkeljohann/Fuhrmann in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 42 Rn. 540).

Diese Regelung soll gewährleisten, dass eine Nachversteuerung nur vorgenommen wird, wenn die im Wirtschaftsjahr getätigten Entnahmen nicht durch Einlagen oder laufende Gewinne gedeckt sind (Winkeljohann/Fuhrmann in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 42 Rn. 540).

Im Rahmen dieses zweiten Schritts kommt es ebenfalls zu keiner Nachversteuerung, wenn der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen nicht hö-

her ist als der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn. Anders verhält es sich jedoch, wenn dagegen der positive Saldo den nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinn übersteigt. Ein Nachversteuerungsbetrag liegt vor und dieser wird gemäß § 34a Abs. 4 Satz 1 EStG mit 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) besteuert (Ortmann-Babel/Zipfel 2007b: 2213).

Überdies kann es in einem Veranlagungszeitraum geschehen, dass ein Verlust erwirtschaftet wird. Nach dem Wortlaut des § 34a Abs. 4 Satz 1 EStG kommt es nur dann zu einer Nachversteuerung, sofern ein positiver Saldo aus Entnahmen und Einlagen vorliegt. Das bedeutet, dass dem Unternehmen mehr Kapital entnommen als tatsächlich zugeführt wurde, also eine Verringerung des Eigenkapitals vorliegt (Winkeljohann/Fuhrmann in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 43 Rn. 545).

Ein Verlust als solcher führt jedoch nicht zu einer Nachversteuerung, denn eine solche kann nicht ausgelöst werden, da § 34a Abs. 4 EStG die Nachversteuerung von einer Entnahme abhängig macht, welche bei der Erwirtschaftung eines Verlustes nicht vorliegt (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 38 Rn. 87).

Aus diesem Grund kommt es in Verlustjahren nicht zu einer Nachversteuerung in Höhe des Verlustes, sondern lediglich zu einer Nachversteuerung in Höhe des positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen (Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 38 Rn. 87).

In einem dritten und letzten Schritt ist gemäß § 34a Abs. 4 Satz 3 EStG der Nachversteuerungsbetrag um die Beträge zu kürzen, welche der Unternehmer oder sein Rechtsnachfolger für die Erbschaftsteuer im Rahmen der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entnommen hat (Winkeljohann/Fuhrmann in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 44 Rn. 547).

Im Gegensatz zur Entnahme von Kapital für die Zahlung der laufenden Steuern, wie beispielsweise die Einkommensteuer, führt die Entnahme der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht zu einer Nachversteuerung (Bäumer 2007: 2089).

Letztlich bleibt festzuhalten, dass die neue Regelung des § 34a EStG zur Begünstigung von Personengesellschaften grundsätzlich das Potential hat, eine Angleichung in der Besteuerung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften zu gewährleisten. Ob die Regelung des § 34a EStG jedoch tatsächlich zu einer Rechtsformneutralität in der Besteuerung der eben genannten Gesellschaften führt, werden erst die in Abschnitt D. erfolgenden Steuerbelastungsvergleiche zeigen.

C. Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner nach der Unternehmensteuerreform 2008

I. Allgemeines

1. Zivilrechtliche Grundlagen

Als wichtigste Körperschaften bzw. Kapitalgesellschaften sind der eingetragene Verein (e.V.), die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) und die Aktiengesellschaft (AG) zu nennen, wobei der e.V. den Grundtyp einer Körperschaft darstellt (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 5).

Die Rechtsgrundlagen dieser Gesellschaften befinden sich für den e.V. im BGB, für die GmbH im GmbHG und für die AG im AktG. Teilweise sind jedoch auch Normen des BGB für die GmbH oder die AG relevant.

Kapitalgesellschaften sind von ihrem Bestand und dem Wechsel ihrer Gesellschafter unabhängig und somit als eigenständige juristische Personen anzusehen, die selbst Träger von Rechten und Pflichten sind (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 5). Der Zweck der Gesellschaft soll die Einzelpersönlichkeit der Gesellschafter in der Regel überdauern (Eisenhardt 2007: 11 Rn. 13).

Aus diesem Grund kommt es auch nicht zwingend auf die persönliche Mitarbeit des Gesellschafters an. In diesem Zusammenhang besteht grundsätzlich die Möglichkeit, dass die Geschäftsführung, anders als bei der Personengesellschaft, durch Organe übernommen wird, die nicht zwingend Mitglieder der Körperschaft sein müssen (Hueck/Windbichler 2008: § 2, S. 25 Rn. 18).

Ein weiterer Unterschied gegenüber der Personengesellschaft besteht hinsichtlich der Haftung der Gesellschafter. Die Gesellschafter haften den Gläubigern gegenüber nicht persönlich, sondern es haftet für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft grundsätzlich nur das Vermögen der Körperschaft (Hueck/Windbichler 2008: § 2, S. 25 Rn. 18).

Auch für die verschiedenen Formen der Körperschaften ist es aufgrund der Vertragsfreiheit grundsätzlich möglich, durch die Aufnahme entsprechender Regelungen im Gesellschaftsvertrag, von den gesetzlichen Regelungen, welche der Gesetzgeber vorgesehen hat, abzuweichen, um diese an die Bedürfnisse der Anteilseigner anzupassen (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 5).

Dies ist jedoch nur insoweit möglich, als die gesetzlichen Regelungen dispositiver Art sind.

2. Anknüpfung der Besteuerung an das Zivilrecht

Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften knüpft, genau wie bei den Personengesellschaften, an Abläufe an, welche ihre rechtliche Gestaltung nach den Vorschriften des Zivilrechts erhalten (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 3).

Kapitalgesellschaften sind im Zivilrecht Körperschaften, welche mit einer eigenen Rechtspersönlichkeit ausgestaltet sind. Aus diesem Grund werden die Kapitalgesellschaften getrennt von ihren Gesellschaftern gesehen.

Aber nicht nur im Zivilrecht, sondern auch im Ertragsteuerrecht werden Kapitalgesellschaften – anders als Personengesellschaften – als eigenständige Rechtssubjekte behandelt. Das führt dazu, dass die Besteuerung von Kapitalgesellschaften von der Besteuerung ihrer Gesellschafter zu trennen ist (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 3).

Die Kapitalgesellschaften auf der einen Seite unterliegen mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer. Auf der anderen Seite zahlen die Gesellschafter je nach ihrer Eigenschaft als natürliche oder juristische Personen, Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf die Dividenden, welche sie von den Kapitalgesellschaften erhalten (Grobshäuser/Meier/Kies 2005: 3).

Somit führt die Anknüpfung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften an das Zivilrecht zu einer Doppelbesteuerung der Gewinne, nämlich zum einen bei der Gesellschaft und zum anderen bei den Gesellschaftern (Scheidle/Jahn in Lüdicke/Rieger 2004: 46 Rn. 13).

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften vor der Unternehmensteuerreform 2008

Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften war vor der Unternehmensteuerreform 2008 durch das Trennungsprinzip gekennzeichnet. Nach diesem Prinzip wird eine vollständige Trennung der Besteuerung zum einen auf der Ebene der Gesellschaft und zum anderen auf der Ebene des Gesellschafters vorgenommen (Grashoff 2008: 98 Rn. 255).

Auch nach der Unternehmensteuerreform 2008 wird sich bei der Anwendung des Trennungsprinzips bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern grundsätzlich nichts ändern.

Gemäß dem Trennungsprinzip wurden vor der Reform der Unternehmensbesteuerung die Gewinne von Kapitalgesellschaften zunächst der Gewerbesteuer und dann dem Körperschaftsteuersatz in Höhe von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) unterworfen (Ortmann-Babel/Zipfel 2007a: 1871).

Die angefallene Gewerbesteuer konnte in diesem Zusammenhang genau wie bei den Personengesellschaften zum einen bei der gewerbesteuerlichen und zum anderen bei der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage als Betriebsausgabe abgezogen werden, sodass die Doppelbelastung des Ertrags mit der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer abgeschwächt wurde (Schlotter/von Freeden in Schaumburg/Rödder 2007: 395).

Weiterhin galt vor der Unternehmensteuerreform 2008 im Zusammenhang mit der Ermittlung der zu leistenden Gewerbesteuer gemäß § 11 Abs. 2 Nr. 2 GewStG (a. F.) eine Steuermesszahl in Höhe von 5 % (Wüstenhöfer 2005: 107 Rn. 209).

Somit ergaben sich vor dem Jahr 2008 folgende Gesamtsteuerbelastungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft:

Abbildung 16: Gesamtsteuerbelastung einer KapG vor der UntStRef 2008

Gewerbesteuerhebesatz	**400 %**	**410 %**	**450 %**	**490 %**
		Berlin	**Köln**	**München**
Gewinn	100,00 €	100,00 €	100,00 €	100,00 €
GewSt	16,67 €	17,01 €	18,37 €	19,68 €
Gewinn nach GewSt	83,33 €	82,99 €	81,63 €	80,32 €
abzgl. GewSt-Anrechnung	20,83 €	20,75 €	20,41 €	20,08 €
SolZ	1,15 €	1,14 €	1,12 €	1,10 €
GewSt, ESt, SolZ	38,65 €	38,90 €	39,90 €	40,86 €

Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 71).

In einem nächsten Schritt wurden dann die bereits auf der Ebene der Kapitalgesellschaft besteuerten Gewinne entweder thesauriert oder an die Anteilseigner ausgeschüttet.

Werden die Gewinne der Kapitalgesellschaft thesauriert, also in die Rücklagen der Gesellschaft eingestellt, so findet eine Besteuerung auf der Ebene der Anteilseigner nicht statt, und es werden keine Ertragsteuern erhoben (Scheffler 2007: 200).

Kommt es jedoch zu einer Ausschüttung der Gewinne einer Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter, so war diese Dividende nach der alten Rechtslage mit dem persönlichen Einkommensteuersatz des Gesellschafters zu versteuern.

In diesem Zusammenhang unterlagen Dividenden, die in das Privatvermögen einer natürlichen Person ausgeschüttet wurden, dem so genannten Halbeinkünfteverfahren.

Danach sind die Dividenden gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG (a. F.) zur Hälfte steuerfrei (Zenthöfer/Schulze zur Wiesche 2007: 770). Die mit den Dividenden im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben waren ebenfalls gemäß § 3c Abs. 2 EStG (a. F.) zu 50 % abzugsfähig (von Beckerath in Kirchhof 2003: 1163 Rn. 42).

Die Höhe der Besteuerung der verbleibenden 50 % der Dividende richtete sich nach dem individuellen Einkommensteuersatz der Anteilseigner. Dieser blieb jedoch von der Besteuerung vollständig befreit, wenn der Sparerfreibetrag zzgl. Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 801 € bzw. 1602 € für Ehegatten nicht überschritten wurde (Zerwas/Ammelung in Pricewaterhouse-Coopers AG 2007: 238 Rn. 2320).

II. Besteuerung von Gewinnen auf Ebene der Gesellschaft

Neben dem Ziel der Realisation einer Rechtsformneutralität setzte sich der Gesetzgeber mit der Unternehmensteuerreform 2008 ein weiteres Ziel, nämlich die Verbesserung der Standortattraktivität Deutschlands. Diese Ziele sollten insbesondere durch die Verringerung der nominalen Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften erreicht werden (Endres/Freiling in Pricewaterhouse-Coopers AG 2007: 16 Rn. 251).

Die Tarifentlastung setzt sich dabei zum einen aus Maßnahmen im Gewerbesteuerrecht und zum anderen aus Maßnahmen im Körperschaftsteuerrecht zusammen (Endres/Freiling in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 16 Rn. 251).

1. Änderungen bei der Gewerbesteuer

a) Reduzierung der Gewerbesteuermesszahl

Als eine Maßnahme zur Senkung der nominalen Steuerbelastung ist an dieser Stelle zunächst die Absenkung der Gewerbesteuermesszahl im Zusammenhang mit der Ermittlung der Gewerbesteuer zu nennen. Gemäß § 11 Abs. 2 GewStG (n. F.) gilt ab 2008 eine einheitliche Gewerbesteuermesszahl von 3,5 % für alle gewerbetreibenden Unternehmen (von Rönn in Preißer/von Rönn/Schultz-Aßberg 2007: 21f). Die Neufassung des § 11 Abs. 2 GewStG ist gemäß § 36 Abs. 9a GewStG (n. F.) erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden (von Rönn in Preißer/von Rönn/Schultz-Aßberg 2007: 21f).

b) Wegfall der Abzugsfähigkeit der Gewerbsteuer

Eine weitere Maßnahme zur Verringerung der nominalen Steuerbelastung ist gemäß des neu eingefügten § 4 Abs. 5b EStG der Wegfall der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe (von Rönn in Preißer/von Rönn/Schultz-Aßberg 2007: 22).

§ 4 Abs. 5b EStG gilt gemäß § 52 Abs. 12 Satz 7 EStG (n. F.) erstmals für die Gewerbesteuer, die für die Erhebungszeiträume festgesetzt wird, welche nach dem 31.12.2007 enden (Förster, Ursula in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor 2007: 47 Rn. 3.)

Die Gewerbesteuer kann somit – analog zur Personengesellschaft (siehe Abschnitt B. III. 2.) – auch bei der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage nicht mehr gewinnmindernd abgezogen werden (Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 72 Rn. 6).

Die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer bei der Ermittlung der einkommensteuerlichen, der körperschaftsteuerlichen sowie der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage stellt vom Volumen her die wesent-

lichste Maßnahme des gesamten Reformpakets dar. Hierbei wird davon ausgegangen, dass ca. 11,4 Mrd. € an Mehreinnahmen in die Staatskasse fließen werden (Endres/Freiling in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 18 Rn. 292).

2. Änderung bei der Körperschaftsteuer

Eine weitere Maßnahme des Gesetzgebers zur Senkung der nominalen Steuerbelastung ist die Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % gemäß § 23 Abs. 1 KStG (Stobbe 2007: 254). Unter der Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags ergibt sich für Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 eine Körperschaftsteuerbelastung in Höhe von 15,825 % (Schreiber 2007: 1100).

Diese Tarifabsenkung nach § 23 KStG gilt gemäß § 34 Abs. 11a KStG (n. F.) erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008. Somit ist diese Neuregelung für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen mit einem kalendergleichen Wirtschaftsjahr erstmals für Gewinne des Jahres 2008 anzuwenden (Endres/Freiling in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 16 Rn. 253).

Für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr werden bereits die Gewinne des Wirtschaftsjahres 2007/2008 mit dem Körperschaftsteuersatz von 15 % besteuert (Ortmann-Babel/Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 71 Rn. 2).

Zusammenfassend führt die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % und die Reduzierung der Gewerbesteuermesszahl von 5 % auf 3,5 % bei gleichzeitiger Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer zu einer Verringerung der Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft um ca. 9 % (Förster, Guido 2007: 559). Dieser Sachverhalt wird durch die folgende Berechnung verdeutlicht:

Abbildung 17: Absenkung der Gesamtsteuerbelastung für KapG nach der UntStRef 2008

	VZ 2007	**VZ 2008**
Gewinn vor Steuern	100,00 €	100,00 €
GewSt (Hebesatz 400 %)	16,67 €	14,00 €
Gewinn nach GewSt	83,33 €	86,00 €
KSt	20,83 €	15,00 €
SolZ	1,15 €	0,83 €
Gewinn nach GewSt und KSt	61,35 €	70,17 €
GewSt, KSt, SolZ	38,65 €	29,83 €
Belastungsminderung	8,82 %	

Quelle: Nach Ott/Förster (2008: 7).

III. Besteuerung von Dividenden im Privatvermögen auf Ebene der Anteilseigner

1. Rechtslage bis zum 31.12.2008

Auch nach der derzeit geltenden Rechtslage kommt für Dividendenausschüttungen in das Privatvermögen eines Gesellschafters das so genannte Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung (Zerwas/Ammelung in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 237 Rn. 2319).

Somit bleiben diese Dividenden weiterhin gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG (a. F.) zur Hälfte steuerfrei (Zenthöfer/Schulze zur Wiesche 2007: 770).

Ferner bleiben auch die Betriebsausgaben, welche mit den eben angesprochenen Dividenden in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, gemäß § 3c Abs. 2 EStG (a. F.) zu 50 % abzugsfähig (von Beckerath in Kirchhof 2003: 1163 Rn. 42).

2. Rechtslage ab dem 01.01.2009

Durch die Unternehmensteuerreform 2008 ändert sich dieses Besteuerungsprinzip jedoch grundlegend. Denn das Halbeinkünfteverfahren wird gemäß § 52a Abs. 1 EStG (n. F.) ab dem Veranlagungszeitraum 2009 für im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften durch eine pauschale Abgeltungsteuer ersetzt (Schlotter/von Freeden in Schaumburg/Rödder 2007: 403).

a) Höhe der Besteuerung

Zunächst sind die Kapitaleinkünfte, auf welche die kommende Abgeltungsteuer anzuwenden ist, bis zur Höhe des Sparer-Pauschbetrags in Höhe von 801 € und bei zusammen veranlagten Ehegatten in Höhe von 1.602 € steuerfrei (Grashoff 2008: 112 Rn. 293).

Darüber hinausgehende Beträge unterliegen dann gemäß § 32d Abs. 1 EStG in vollem Umfang einem Abgeltungsteuersatz von 25 %. Rechnet man den 25 % noch den Solidaritätszuschlag und ggf. die Kirchensteuer hinzu, so ergibt sich eine maximale Steuerbelastung i.H.v. 28,625 % (Winkeljohann/Fuhrmann 2007: 465).

Somit erhöht sich die Steuerbelastung von Dividenden, welche von Kapitalgesellschaften an Privatanleger ausgeschüttet werden, im direkten Vergleich beider Rechtslagen, von maximal 22,5 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und der Möglichkeit eines hälftigen Abzugs von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben) vor der Unternehmensteuerreform auf 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag jedoch ohne die Möglichkeit eines hälftigen Abzugs von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben) nach der Unternehmensteuerreform (Breithecker in

Breithecker/Förster/Förster/Klapdor 2007: 211 Rn. 2.)

b) Antrag auf eine Günstigerprüfung

Auf Antrag ist es für den Steuerpflichtigen möglich, anstelle der Anwendung des pauschalen Abgeltungsteuersatzes von 25 % (bzw. 28,625 % einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer), die von einer Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Dividenden der tariflichen Einkommensteuer zu unterwerfen (von Glasenapp 2008: 361).

Durch das Finanzamt wird in diesem Zusammenhang gemäß § 32d Abs. 6 EStG eine Günstigerprüfung durchgeführt. Dabei wird geprüft, ob der persönliche Einkommensteuersatz unter dem pauschalen Abgeltungsteuersatz von 25 % liegt (Zerwas/Ammelung in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 242 Rn. 2351).

Kommt das Finanzamt nach der Prüfung des Antrags zu einem positiven Ergebnis, dann sind die Kapitaleinkünfte im Veranlagungsverfahren einzeln zu erklären (Zerwas/Ammelung in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 242 Rn. 2351).

Der Antrag ist ferner für jeden einzelnen Veranlagungszeitraum zu stellen. Nur in diesem Fall wird gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG die Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuerschuld angerechnet (von Glasenapp 2008: 361).

Liegt der persönliche Steuersatz jedoch über dem Abgeltungsteuersatz, sodass die Günstigerprüfung nicht zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung führt, so gilt der Antrag als nicht gestellt (Zerwas/Ammelung in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 242 Rn. 2352).

Demnach empfiehlt es sich also immer, einen solchen Antrag auf eine Günstigerprüfung zu stellen. Denn ein negatives Ergebnis der Prüfung hat keine Nachteile für den Antragsteller (Zerwas/Ammelung in PricewaterhouseCoopers AG 2007: 242 Rn. 2353).

c) Wegfall des Werbungskostenabzugs

Eine weitere Änderung, welche sich durch die Unternehmensteuerreform 2008 im Rahmen von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalbeteiligungen ergibt, ist, dass Werbungskosten, die im Zusammenhang mit den Beteiligungen stehen, ab dem Veranlagungszeitraum 2009 nicht mehr abgezogen werden können (Paukstadt/Luckner 2007: 655).

Bei der Einkunftsermittlung gemäß § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG ist ab dem Veranlagungszeitraum 2009 lediglich ein Sparer-Pauschbetrag von 801 € bzw. 1.602 € bei zusammen veranlagten Ehegatten abziehbar (Fischer 2007: 1898). Dieser soll den bisherigen Sparer-Freibetrag und den Werbungskostenpauschbetrag ersetzen (Spengel/Reister 2007: 281).

Somit ist es ab dem 01.01.2009 nicht mehr möglich beispielsweise Depot-

gebühren oder Zinsaufwendungen mit den Erträgen aus den Kapitalbeteiligungen zu verrechnen.

IV. Gesamtbetrachtung von Kapitalgesellschaft und Anteilseignern

Betrachtet man die Gesamtsteuerbelastung als Summe der Steuerbelastung zum einen auf der Ebene der Gesellschaft und zum anderen auf der Ebene der Gesellschafter exemplarisch für den Veranlagungszeitraum 2009, so ergibt sich hierbei folgendes Bild:

Abbildung 18: Gesamtbetrachtung von Kapitalgesellschaft und Anteilseignern

			VZ 2009
Gesellschaftsebene:			
	Gewinn vor Steuern		100,00 €
	GewSt (Hebesatz 400 %)	./.	14,00 €
	Gewinn nach GewSt	=	86,00 €
	KSt	./.	15,00 €
	SolZ	./.	0,83 €
	Gewinn nach GewSt und KSt	=	70,17 €
	GewSt, KSt, SolZ	=	29,83 €
Gesellschafterebene:			
	Ausschüttung		70,17 €
	AbgSt	./.	17,54 €
	SolZ	./.	0,96 €
	Gewinn nach AbgSt und SolZ	=	51,66 €
	AbgSt, SolZ	=	18,51 €
Gesamtbetrachtung:			
	Gesamtsteuerbelastung	=	48,34 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Dieses Beispiel verdeutlicht, dass es im Vergleich zur Rechtslage vor der Unternehmensteuerreform 2008 (Gesamtsteuerbelastung: 52,24 %) durch die Änderungen der Reform zu einer nominalen Verringerung der Gesamtsteuerbelastung kommt (Schlotter/von Freeden in Schaumburg/Rödder 2007: 407). Hierzu trägt maßgeblich die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes bei. Durch diese Absenkung wird eine Entlastung auf der Ebene der Gesellschafter realisiert (Schlotter/von Freeden in Schaumburg/Rödder 2007: 407).

Diese Entlastung wird jedoch, aufgrund der stärkeren steuerlichen Belas-

tung durch die Einführung einer pauschalen Abgeltungsteuer i.H.v. 25 % (zzgl. SolZ) und des Wegfalls des Werbungskostenabzugs auf der Ebene der Gesellschafter, partiell wieder rückgängig gemacht (Schlotter/von Freeden in Schaumburg/Rödder 2007: 407).

D. Steuerbelastungsvergleich zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008

I. Allgemeines

Die Rechtsformwahl ist eine grundlegende unternehmerische Entscheidung. Aus dieser Entscheidung resultieren weit reichende sowohl wirtschaftliche als auch rechtliche Folgen (Scheidle/Jahn in Lüdicke/Rieger 2004: 39 Rn. 1).

Bei der Entscheidung sind nicht nur die internen betrieblichen Gegebenheiten, sondern auch die extern vorgegebenen Rahmenbedingungen zu berücksichtigen (Scheidle/Jahn in Lüdicke/Rieger 2004: 39 Rn. 1).

Steht also ein Unternehmensgründer vor der Wahl, sein zukünftiges Unternehmen entweder in das Rechtsgewand einer Personengesellschaft oder in das einer Kapitalgesellschaft zu kleiden, so dürfen demnach regelmäßig externe Bedingungen, wie beispielsweise steuerliche Aspekte, nicht unberücksichtigt bleiben (Walpert in Sudhoff 1999: 11 Rn. 1).

Es ist jedoch auch grundsätzlich verfehlt, die Wahl zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft ausschließlich von steuerlichen Aspekten abhängig zu machen (Dörfler/Graf/Reichl 2007: 645).

Auf die Wahl der Rechtsform hat also neben anderen Faktoren insbesondere das Steuerrecht einen großen Einfluss. So ist beispielsweise die Rechtsform der GmbH & Co. KG ganz überwiegend ein Kind des Steuerrechts (Schmidt 2002: § 1 II c, S. 23).

Zu den wichtigsten Bestimmungsfaktoren bei der steuerlichen Rechtsformwahl gehört in diesem Zusammenhang der steuerliche Belastungsvergleich zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften. Der Vorgang eines Steuerbelastungsvergleichs ist jedoch ein sehr komplexer und auch, auf Grund der sich ständig ändernden Rechtslage im Steuerrecht, ein mit Unsicherheiten behafteter Vorgang (Schmidt 2002: § 1 II b, S. 22).

Bei einem Steuerbelastungsvergleich sind mehrere sich wechselseitig beeinflussende Steuerarten zu berücksichtigen, wie beispielsweise die Gewerbesteuer, die Einkommensteuer und auch die Körperschaftsteuer (Walpert in Sudhoff 1999: 11 Rn. 1).

Aber auch aperiodische Geschäftsvorfälle, wie die Unternehmensnachfolge oder Umstrukturierungsmaßnahmen sind bei einem Steuerbelastungsvergleich von Bedeutung (Walpert in Sudhoff 1999: 11 Rn. 1). Diese Einflussgrößen sollen an dieser Stelle jedoch nicht weiter berücksichtigt werden.

Nach der steuerrechtlichen Situation vor der Unternehmensteuerreform

2008 erfolgte die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften jedoch nicht rechtsformneutral, sodass die Steuerbelastung zweier Unternehmen mit dem gleichen Zweck, aber unterschiedlichem Rechtskleid verschieden hoch ausfallen konnte (Scheidle/Jahn in Lüdicke/Rieger 2004: 39 Rn. 2).

Der Gesetzgeber hatte sich zwar das Ziel der Rechtsformneutralität im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2000 gesetzt, jedoch führten diese Regelungen nicht zu einer Annäherung von Personen- und Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit der Unternehmensbesteuerung (Scheidle/Jahn in Lüdicke/Rieger 2004: 40 Rn. 2).

Auch mit der Unternehmensteuerreform 2008 verfolgt der Gesetzgeber wieder wichtige Ziele, insbesondere die Ausgestaltung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung (Lühn/Lühn 2007: 253).

Dieser erneute Versuch, durch die Unternehmensteuerreform 2008 eine Rechtsformneutralität zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften auch unter steuerlichen Aspekten herzustellen, soll weitestgehend durch die in den Abschnitten B. und C. dargestellten Änderungen umgesetzt werden.

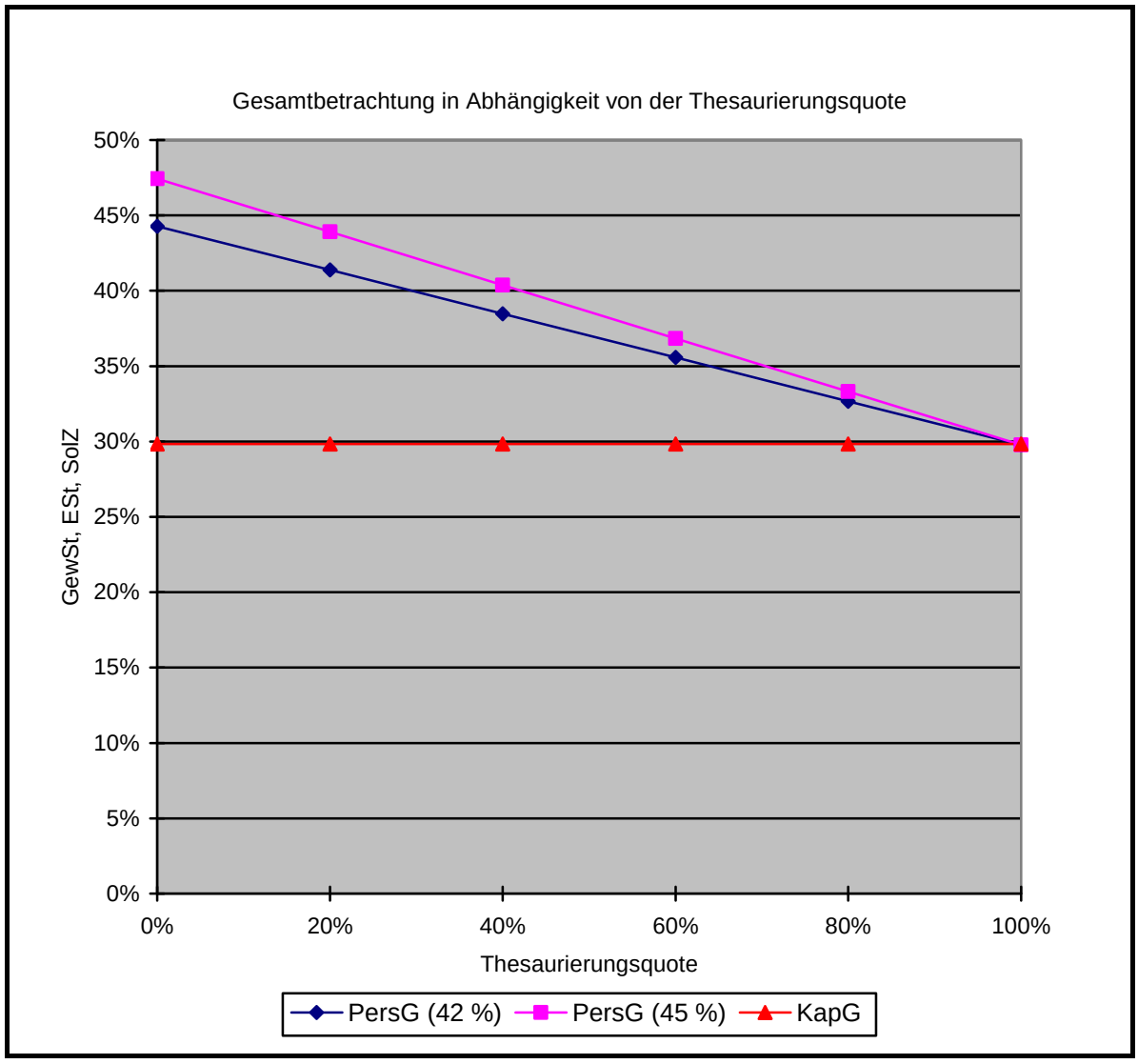
Inwieweit diese Änderungen jedoch tatsächlich eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung herstellen werden, soll durch die nachfolgend dargestellten Steuerbelastungsvergleiche eruiert werden.

II. Steuerbelastung in Abhängigkeit von der Thesaurierungsquote

Bei der Kapitalgesellschaft hängt die Höhe der Steuerbelastung nicht davon ab, ob auf der Ebene der Gesellschaft der gesamte Gewinn thesauriert oder an die Gesellschafter ausgeschüttet wird. Denn grundsätzlich unterliegen die Gewinne einer Kapitalgesellschaft einem einheitlichen Gewerbe- und Körperschaftsteuersatz (Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 94 Rn. 2).

Die Höhe der Steuerbelastung einer Personengesellschaft hängt ab dem Veranlagungszeitraum 2008 jedoch entscheidend davon ab, in welcher Höhe die Gewinne dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, dass heißt für welchen Prozentsatz der Gewinne die Thesaurierungsbegünstigung gemäß § 34a EStG antragsgemäß zur Anwendung kommen soll (Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 94 Rn. 2). Die folgende Grafik verdeutlicht diesen Sachverhalt:

Abbildung 19: Gesamtbetrachtung in Abhängigkeit von der Thesaurierungsquote



Quelle: Nach ERNST & YOUNG/BDI (2007: 94).

1. Steuerbelastung bei Vollthesaurierung der Gewinne

Die folgenden Berechnungen zeigen die Steuerbelastung einer Personengesellschaft sowie die Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft jeweils auf der Ebene der Gesellschaft bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 %, wenn die Gewinne voll thesauriert werden.

Abbildung 20: Steuerbelastung einer PersG bei Vollthesaurierung

ESt-Satz		**28,25 %**
Gewinn (begünstigt)		100,00 €
GewSt-Hebesatz	*	400 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %
GewSt	=	14,00 €
ESt	=	28,25 €
GewSt-Anrechnungsfaktor		3,8
GewSt-Messbetrag		3,5
abzgl. GewSt-Anrechnung	./.	13,30 €
ESt nach GewSt-Anrechnung	=	14,95 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter ESt)	=	0,82 €
GewSt, ESt, SolZ (begünstigt)	=	29,77 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Aus der vorstehenden Abbildung wird deutlich, dass eine Personengesellschaft einer Steuerbelastung in Höhe von 29,77 % unterliegt, wenn die erwirtschafteten Gewinne im Unternehmen verbleiben.

Abbildung 21: Steuerbelastung einer KapG bei Vollthesaurierung

KSt-Satz		**15 %**
Gewinn		100,00 €
GewSt-Hebesatz	*	400 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %
GewSt	=	14,00 €
KSt	+	15,00 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter KSt)	+	0,83 €
GewSt, KSt, SolZ	=	29,83 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Auch die thesaurierten Gewinne der Kapitalgesellschaft unterliegen einer Steuerbelastung i.H.v. 29,83 %, welche fast identisch ist mit der Steuerbelastung einer Personengesellschaft.

Vergleicht man nun die Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft i.H.v. 29,83 % mit der Steuerbelastung einer Personengesellschaft i.H.v. 29,77 %, so kann man eine weitgehende Belastungsneutralität zwischen diesen Rechtsformen feststellen.

Somit wäre es also möglich, dass die Gewinne einer Personengesellschaft einer Steuerbelastung unterliegen könnten, die in etwa der Steuerbelastung ei-

ner Kapitalgesellschaft gleich kommen würde, wenn die gesamten Gewinne einer Personengesellschaft dem ermäßigten Steuersatz von 28,25 % unterliegen würden (Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 94 Rn. 2).

Bei dieser vorstehenden Berechnung wurde jedoch nicht beachtet, dass nur auf den tatsächlich im Unternehmen verbleibenden Gewinn die Thesaurierungsbegünstigung gemäß § 34a EStG Anwendung findet (Weber 2007: 4517).

Wie bereits erläutert (Abschnitt B. III. 2. d) cc) aaa)) kann die Tarifbegünstigung des § 34a EStG für nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, welche aufgrund außerbilanzieller Hinzurechnungen den Gewinn erhöhen, nicht in Anspruch genommen werden, da diese Beträge tatsächlich verausgabt wurden und somit nicht entnahmefähig sind (Weber 2007: 4517).

Somit ist die Aussage, dass Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 einer Steuerbelastung von 29,77 % unterliegen würden, nicht richtig. Durch die Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe unterliegt sie nämlich dem persönlichen Steuersatz des Gesellschafters (Neubert/Plenk 2008: 43).

Die minimale Belastung von Personengesellschaften liegt somit bei 32,25 %, was folgende Berechnung verdeutlicht (Hey 2007: 928).

Abbildung 22: Steuerbelastung einer PersG bei Vollthesaurierung unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer

ESt-Satz		**42 %**		**45 %**
Gewinn (begünstigt)		100,00 €		100,00 €
GewSt-Hebesatz	*	400 %	*	400 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %	*	3,5 %
GewSt	=	14,00 €	=	14,00 €
ESt (28,25 % von 86,00 €)	=	24,30 €	=	24,30 €
ESt (42 % bzw. 45 % von 14,00 €)	=	5,88 €	=	6,30 €
GewSt-Anrechnungsfaktor		3,8		3,8
GewSt-Messbetrag		3,5		3,5
abzgl. GewSt-Anrechnung	./.	13,30 €	./.	13,30 €
ESt nach GewSt-Anrechnung	=	16,88 €	=	17,30 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter ESt)	=	0,93 €	=	0,95 €
GewSt, ESt, SolZ (begünstigt)	=	31,80 €	=	32,25 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Das gleiche Problem ergibt sich auch für die aus dem Vermögen des Unternehmens gezahlte Einkommensteuer. Auch dieser Vorgang mindert den Gewinn, welcher thesauriert werden kann (Weber 2007: 4518).

Somit werden sowohl die Gewerbesteuerentnahme als auch die Einkom-

mensteuerentnahme mit dem persönlichen Einkommensteuertarif besteuert. Mithin ist es dann sogar möglich, dass sich bei der Entnahme der Mittel eine Gesamtsteuerbelastung von 36,16 % ergibt, wenn der Spitzensteuersatz von 45 % anzuwenden ist (Weber 2007: 4518).

In den weiteren Berechnungen wird jedoch nur die Gewerbesteuerentnahme berücksichtigt, sofern in diesen Beispielen Gewinne thesauriert werden.

2. Steuerbelastung bei Teilthesaurierung der Gewinne

Die folgenden Berechnungen zeigen, dass der Unterschied zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft größer wird, wenn nur noch ein Teil der Gewinne thesauriert und der andere Teil an die Gesellschafter ausgeschüttet werden.

Bei diesen Berechnungen wird davon ausgegangen, dass 50 % der Gewinne ausgeschüttet und der andere Teil der Gewinne thesauriert werden.

Die Steuerbelastung der Personengesellschaft setzt sich dabei aus der ermäßigten Steuerbelastung von 28,25 % auf den begünstigten Teil des Gewinns (Berechnung 1) und dem normalen Einkommensteuersatz (42 % bzw. 45 %) auf den nicht begünstigten Teil des Gewinns (Berechnung 2) sowie dem Solidaritätszuschlag zusammen.

Berechnung 1:

Abbildung 23: Steuerbelastung einer PersG bei Teilthesaurierung, nicht begünstigter Teil

ESt-Satz		**42 %**		**45 %**
Gewinn (nicht begünstigt)		50,00 €		50,00 €
GewSt-Hebesatz	*	400 %	*	400 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %	*	3,5 %
GewSt	=	7,00 €	=	7,00 €
ESt	=	21,00 €	=	22,50 €
GewSt-Anrechnungsfaktor		3,8		3,8
GewSt-Messbetrag		1,8		1,8
abzgl. GewSt-Anrechnung	./.	6,65 €	./.	6,65 €
ESt nach GewSt-Anrechnung	=	14,35 €	=	15,85 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter ESt)	=	0,79 €	=	0,87 €
GewSt, ESt, SolZ (normal)	=	22,14 €	=	23,72 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Berechnung 2:

Abbildung 24: Steuerbelastung einer PersG bei Teilthesaurierung, begünstigter Teil

ESt-Satz	**42 %**		**45 %**	
Gewinn (begünstigt)		50,00 €		50,00 €
GewSt-Hebesatz	*	400 %	*	400 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %	*	3,5 %
GewSt	=	7,00 €	=	7,00 €
ESt (28,25 % von 43 €)	=	12,15 €	=	12,15 €
ESt (42 % bzw. 45 % auf GewSt)	=	2,94 €	=	3,15 €
GewSt-Anrechnungsfaktor		3,8		3,8
GewSt-Messbetrag		1,8		1,8
abzgl. GewSt-Anrechnung	./.	6,65 €	./.	6,65 €
ESt nach GewSt-Anrechnung	=	8,44 €	=	8,65 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter ESt)	=	0,46 €	=	0,48 €
GewSt, ESt, SolZ (begünstigt)	=	15,90 €	=	16,12 €
GewSt, ESt, SolZ (gesamt)	=	38,04 €	=	39,84 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft auf Ebene der Gesellschaft ändert sich durch die Änderungen in der Ausschüttungsquote nicht, da sowohl der ausgeschüttete als auch der thesaurierte Teil des Gewinns mit einem einheitlichen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuersatz besteuert werden. Somit unterliegen die Gewinne der Kapitalgesellschaft auch bei einer Teilthesaurierung einer Steuerbelastung von 29,83 %.

3. Steuerbelastung bei Vollausschüttung der Gewinne

Der Effekt, dass sich die Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaften weiter erhöht, wird noch verstärkt, indem die Gewinne auf Ebene der Gesellschaft gar nicht mehr thesauriert, sondern von den Anteilseignern komplett entnommen werden.

Für Personengesellschaften liegt die Steuerbelastung auf Ebene der Gesellschaft dann bei 44,28 %, wenn der persönliche Einkommensteuersatz bei 42 % liegt bzw. bei 47,44 %, wenn der Spitzensteuersatz von 45 % zur Anwendung kommt.

Abbildung 25: Steuerbelastung einer PersG bei Vollausschüttung

ESt-Satz	**42 %**		**45 %**	
Gewinn		100,00 €		100,00 €
GewSt-Hebesatz	*	400 %	*	400 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %	*	3,5 %
GewSt	=	14,00 €	=	14,00 €
ESt	=	42,00 €	=	45,00 €
GewSt-Anrechnungsfaktor		3,8		3,8
GewSt-Messbetrag		3,5		3,5
abzgl. GewSt-Anrechnung	./.	13,30 €	./.	13,30 €
ESt nach GewSt-Anrechnung	=	28,70 €	=	31,70 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter ESt)	=	1,58 €	=	1,74 €
GewSt, ESt, SolZ	=	44,28 €	=	47,44 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Für die Kapitalgesellschaft dagegen ändert sich die Steuerbelastung bei Vollausschüttung der Gewinne auf der Ebene der Gesellschaft nicht und liegt unverändert bei 29,83 %.

Daraus geht hervor, dass zwischen der Steuerbelastung einer Personengesellschaft und einer Kapitalgesellschaft jeweils auf der Ebene der Gesellschaft bei Vollausschüttung der Gewinne eine Differenz in Höhe von 14,45 % bzw. 17,61 % (bei einem ESt-Satz von 42 %) besteht.

Personengesellschaften unterliegen somit einer sehr viel höheren Steuerbelastung als Kapitalgesellschaften, wenn die Gewinne voll ausgeschüttet werden. Somit stellt sich bei Nichtinanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG keine Belastungsneutralität ein.

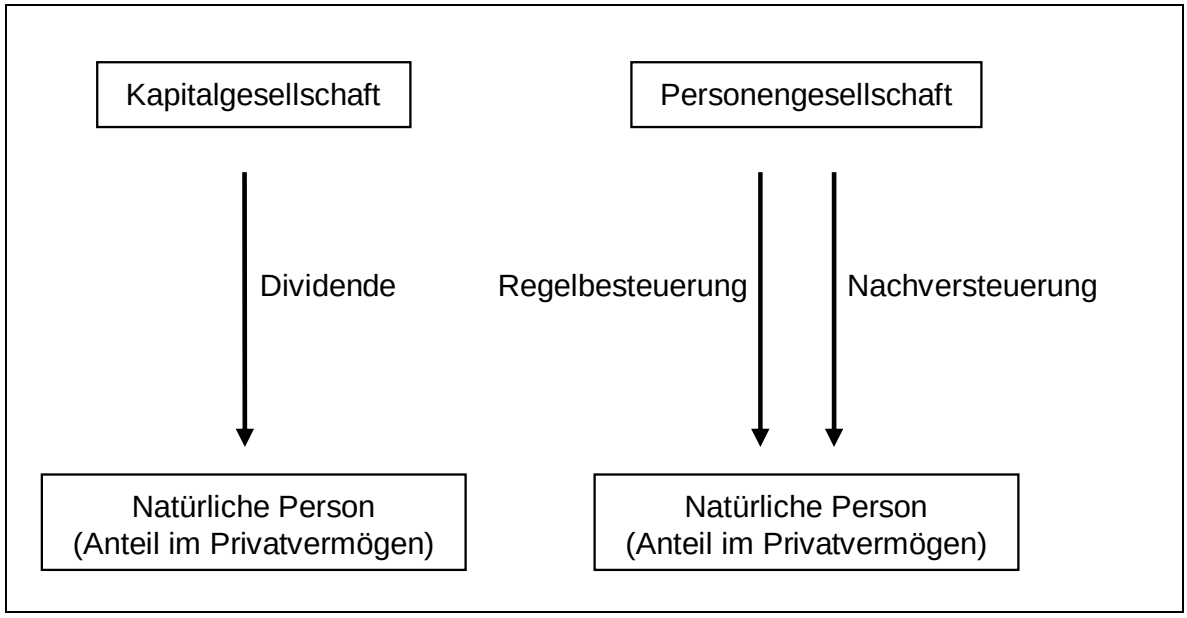
III. Steuerbelastung auf Gewinnausschüttungen und Entnahmen

In diesem Abschnitt sind auf der einen Seite die Steuerbelastung von Dividenden von Kapitalgesellschaften an natürliche Personen und auf der anderen Seite die Steuerbelastung entnommener Gewinne bei Personengesellschaften zu vergleichen.

Im Falle der Entnahme von Gewinnen aus dem Vermögen einer Personengesellschaft soll ferner zwischen der Regelbesteuerung, dass heißt die Entnahme von Gewinnen ohne die vorherige Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung und dem Fall der Nachversteuerung, dass heißt die Entnahme von Gewinnen nach Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung unterschieden werden.

Daraus ergeben sich folgende zu betrachtende Konstellationen:

Abbildung 26: Ausschüttung des Gewinns auf die Ebene der Gesellschaft



Quelle: Nach Weber (2007: 4524).

Ferner schließen die folgenden Steuerbelastungsvergleiche an die Ergebnisse der Steuerbelastungsvergleiche des vorherigen Abschnitts (D. II.) an.

In der Gesamtbetrachtung der Steuerbelastung auf Ebene der Gesellschaft und auf Ebene der Gesellschafter ergeben sich die folgenden Gesamtsteuerbelastungen.

1. Steuerbelastung von Dividendenausschüttungen einer Kapitalgesellschaft in das Privatvermögen einer natürlichen Person

Wie bereits in Abschnitt C. III. erläutert unterliegen Dividenden, welche Kapitalgesellschaften an natürliche Personen ausschütten, ab dem Veranlagungszeitraum 2009 dem in § 32d EStG geregelten Verfahren der Abgeltungsteuer (Weber 2007: 4524).

Schließt man nun die zuvor berechnete Steuerbelastung auf der Gesellschafterebene an die Steuerbelastung auf Ebene der Gesellschaft an, so ergibt sich für eine Kapitalgesellschaft die folgende Gesamtsteuerbelastung:

Abbildung 27: Gesamtsteuerbelastung einer KapG

Steuerbelastung auf Ebene der Gesellschaft:

KSt-Satz	15 %
Gewinn	100,00 €
GewSt, KSt, SolZ	= 29,83 €

Steuerbelastung auf Ebene der Gesellschafter:

Dividendenausschüttung	= 70,17 €
Abgeltungsteuer (25 %)	= 17,54 €
SolZ	= 0,96 €
ESt, SolZ	= 18,50 €

Gesamtsteuerbelastung:

GewSt, KSt, SolZ (Gesellschaftsebene)	29,83 €
ESt, SolZ (Gesellschafterebene)	+ 18,50 €
Gesamtsteuerbelastung	= 48,33 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Im Vergleich zur Rechtslage vor der Unternehmensteuerreform 2008 führt die Abgeltungsteuer immer zu einer höheren Steuerbelastung als das Halbeinkünfteverfahren, da der Abgeltungsteuersatz von 25 % regelmäßig größer ist als 45 % von einer ½ Dividende (22,5 %). Dieser Nachteil der Abgeltungsteuer gegenüber dem Halbeinkünfteverfahren nimmt mit sinkendem Einkommensteuersatz sogar noch zu (Weber 2007: 4518).

Auf Ebene der Gesellschaft kommt es somit nach der Unternehmensteuerreform 2008 zu einer Erhöhung der Steuerbelastung um 3,95 % (ESt-Satz = 45 %) bzw. 8,8 % (ESt-Satz = 30 %), was aus folgender Darstellung hervorgeht:

Abbildung 28: Vergleich der Gesamtsteuerbelastung einer KapG vor und nach der UntStRef 2008

ESt-Satz	**45 %**	**30 %**	**AbgSt**
Gewinn	100,00 €	100,00 €	100,00 €
GewSt, KSt, SolZ	./. 38,65 €	./. 38,65 €	./. 29,83 €
Dividendenausschüttung	= 61,35 €	= 61,35 €	= 70,17 €
Steuerpflichtige Dividende (HEV)	= 30,68 €	= 30,68 €	= 70,17 €
ESt	= 13,80 €	= 9,20 €	= 17,54 €
SolZ	+ 0,76 €	+ 0,51 €	+ 0,96 €
ESt, SolZ	= 14,56 €	= 9,71 €	= 18,50 €
Gesamtsteuerbelastung	= 53,21 €	= 48,36 €	= 48,34 €

Quelle: Nach Weber (2007: 4524f).

Betrachtet man nun die Gesamtsteuerbelastung einer Kapitalgesellschaft wird man jedoch feststellen, dass sich gegenüber der alten Rechtslage bei einer Besteuerung von Dividenden mit einem Einkommensteuersatz von 45 % durch die neue Rechtslage eine Entlastung von insgesamt 4,88 % ergibt.

Diese Entlastung ist jedoch nicht auf die Einführung der Abgeltungsteuer, sondern vielmehr auf die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % zurückzuführen (Endres/Spengel/Reister 2007: 479). Die Entlastung entsteht somit auf Ebene der Gesellschaft.

Vergleicht man jedoch die Besteuerung von Dividenden vor der Unternehmensteuerreform mit einem Einkommensteuersatz von 30 % und die derzeitige Besteuerung von Dividenden mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 %, so ist festzustellen, dass die Entlastung auf Ebene der Gesellschaft, welche die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes mit sich bringt, durch die hohe Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschaft wieder überkompensiert wird (Weber 2007: 4519).

Die neue Regelung der Abgeltungsteuer ab dem Veranlagungszeitraum 2009 führt somit auf Ebene der Gesellschafter zu einem generellen Ansteigen der Steuerbelastung. Diese Mehrbelastung führt dann sogar soweit, dass der steuerbelastungsmindernde Effekt der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % neutralisiert wird.

2. Steuerbelastung entnommener Gewinne bei Personengesellschaften

a) Regelbesteuerung

Die Gesamtsteuerbelastung einer Personengesellschaft ohne die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung entspricht der Steuerbelastung auf Ebene der Gesellschaft, wie in Abschnitt D. II. 3. berechnet, da bei Vollausschüttung der Gewinne keine weitere Nachversteuerung stattfindet (Weber 2007: 4525).

Abbildung 29: Gesamtsteuerbelastung einer PersG im Regelfall

ESt-Satz	**42 %**		**45 %**	
Gewinn		100,00 €		100,00 €
GewSt-Hebesatz	*	400 %	*	400 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %	*	3,5 %
GewSt	=	14,00 €	=	14,00 €
ESt	=	42,00 €	=	45,00 €
GewSt-Anrechnungsfaktor		3,8		3,8
GewSt-Messbetrag		3,5		3,5
abzgl. GewSt-Anrechnung	./.	13,30 €	./.	13,30 €
ESt nach GewSt-Anrechnung	=	28,70 €	=	31,70 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter ESt)	=	1,58 €	=	1,74 €
GewSt, ESt, SolZ	=	44,28 €	=	47,44 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Vergleicht man nun die Gesamtsteuerbelastung von Personengesellschaften ohne die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung mit der Gesamtsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften, so lässt sich feststellen, dass der bisherige Vorteil, den die Personengesellschaft bei Vollausschüttung mit einer Gesamtbelastung von bisher 45,68 % (bei einem Höchststeuersatz von 42 %) gegenüber der Kapitalgesellschaft mit einer Gesamtsteuerbelastung von bisher 52,25 % hatte, weitestgehend durch die neuen Regelungen im Rahmen der Unternehmensteuerreform, insbesondere durch die Absenkung der Körperschaftsteuer, relativiert wird.

Dieser Sachverhalt ergibt sich auch aus der folgenden Übersicht:

Abbildung 30: Vergleich der Gesamtsteuerbelastung einer KapG und einer PersG im Regelfall

ESt-Satz	**KapG mit AbgSt**	**PersG ohne § 34a EStG**
45 %	48,33 %	47,44 %
30 %	48,33 %	31,62 %
10 %	37,23 %	14,00 %
0 %	29,83 %	14,00 %

Quelle: Eigene Darstellung.

Ferner ist aus der Übersicht zu entnehmen, dass bei sinkendem Einkommensteuersatz der eben beschriebene Vorteil der Kapitalgesellschaft jedoch wieder zunehmend kompensiert wird. Der Grund dafür ist, dass der persönliche Einkommensteuersatz des Gesellschafters im Rahmen der Abgeltungsteuer erst

bei einem Steuersatz von unter 25 % Anwendung findet (Weber 2007: 4526).

b) Nachversteuerung

Die Gesamtsteuerbelastung einer Personengesellschaft ändert sich jedoch, wenn ein Teil oder die gesamten Gewinne zunächst thesauriert, dass heißt dem begünstigten Steuersatz von 28,25 % unterliegen und später aus dem Gesellschaftsvermögen entnommen werden.

In diesem Fall findet eine Nachversteuerung der begünstigt versteuerten Gewinne gemäß § 34a Abs. 4 EStG mit einem Steuersatz in Höhe von 25 % statt.

Die folgenden Übersichten zeigen in diesem Zusammenhang zum einen die Gesamtsteuerbelastung einer Personengesellschaft für den Fall, dass lediglich 50 % der Gewinne vor Entnahme thesauriert werden und zum anderen die Gesamtsteuerbelastung bei Vollthesaurierung und späterer Entnahme der begünstigt besteuerten Gewinne.

Ferner schließen die folgenden Rechnungen an die in Abschnitt D. II. 2. und 3. berechneten Steuerbelastungen an.

aa) Teilthesaurierung

Abbildung 31: Gesamtsteuerbelastung einer PersG im Fall der Nachversteuerung und der Teilthesaurierung der Gewinne

Steuerbelastung vor der Entnahme:

ESt-Satz	**42 %**	**45 %**
Gewinn (nicht begünstigt)	50,00 €	50,00 €
Gewinn (begünstigt)	50,00 €	50,00 €
GewSt, ESt, SolZ (gesamt)	**= 38,04 €**	**= 39,84 €**

Nachversteuerung:

ESt-Satz	**42 %**	**45 %**
Begünstigter Betrag	= 43,00 €	= 43,00 €
abzgl. ESt (28,25 %)	./. 12,15 €	./. 12,15 €
abzgl. SolZ (5,5 %)	./. 0,67 €	./. 0,67 €
	= 30,18 €	= 30,18 €
Nachversteuerung (25 %)	= 7,55 €	= 7,55 €
SolZ (5,5 %)	+ 0,42 €	+ 0,42 €
Nachversteuerung	= **7,97 €**	= **7,97 €**

Gesamtsteuerbelastung nach Entnahme:

Gesamtsteuerbelastung	**= 46,01 €**	**= 47,81 €**

Quelle: Eigene Darstellung.

Wie aus der vorstehenden Übersicht zu entnehmen ist, steigt die Gesamtsteuerbelastung, wenn die Hälfte der Gewinne zunächst begünstigt besteuert und später ausgeschüttet werden, gegenüber der Gesamtsteuerbelastung im Regelfall an. Dabei überschreitet die Belastung durch die hohe Nachversteuerung sogar die Gesamtsteuerbelastung im Regelfall um 1,73 % (bei einem ESt-Satz von 42 %) bzw. um 0,37 % (bei einem ESt-Satz von 45 %).

bb) Vollthesaurierung

Dieses Ansteigen der Gesamtsteuerbelastung einer Personengesellschaft bei Teilthesaurierung der Gewinne und späterer Nachversteuerung des begünstigten Teiles wird noch deutlicher, wenn die gesamten Gewinne der Gesellschaft zunächst nicht ausgeschüttet und diese mit dem begünstigten Steuersatz von 28,25 % besteuert und im Anschluss hieran von den Gesellschaftern entnommen werden.

Diesen Sachverhalt verdeutlicht das folgende Berechungsbeispiel.

Abbildung 32: Gesamtsteuerbelastung einer PersG im Fall der Nachversteuerung und der Vollthesaurierung der Gewinne

Steuerbelastung vor der Entnahme:

ESt-Satz	**42 %**	**45 %**
Gewinn (begünstigt)	100,00 €	100,00 €
GewSt, ESt, SolZ	**= 31,80 €**	**= 32,25 €**

Nachversteuerung:

ESt-Satz	**28,25 %**	**28,25 %**
Begünstigter Betrag	= 86,00 €	= 86,00 €
abzgl. ESt (28,25 %)	./. 24,30 €	./. 24,30 €
abzgl. SolZ (5,5 %)	./. 1,34 €	./. 1,34 €
	= 60,37 €	= 60,37 €
Nachversteuerung (25 %)	= 15,09 €	= 15,09 €
SolZ (5,5 %)	+ 0,83 €	+ 0,83 €
Nachversteuerung	**= 15,92 €**	**= 15,92 €**

Gesamtsteuerbelastung nach Entnahme:

Gesamtsteuerbelastung	**= 47,72 €**	**= 48,17 €**

Quelle: Eigene Darstellung.

Zwar ist der Unterschied zwischen der Gesamtsteuerbelastung im Regelfall und der gesamten steuerlichen Belastung im Falle der Vollthesaurierung und anschließender Nachversteuerung mit 0,73 % (bei einem ESt-Satz von 45 %)

nur geringfügig höher, jedoch ist die Nachversteuerung bei einem sinkenden persönlichen Einkommensteuersatz zunehmend als Nachteil anzusehen.

Abbildung 33: Vergleich der Gesamtsteuerbelastung einer PersG im Regelfall und im Fall der Nachversteuerung

	Personengesellschaft	
ESt-Satz	**Regelbesteuerung**	**Thesaurierung & Nachversteuerung**
45 %	47,44 %	44,77 %
42 %	44,28 %	45,95 %
30 %	31,62 %	47,73 %
22 %	23,81 %	48,17 %

Quelle: Nach Weber (2007: 4527).

Zusammenfassend kann man festhalten, dass zunächst im Falle einer Gewinnthesaurierung die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft und die Steuerbelastung der Gesellschafter von Personengesellschaften, welche die Gewinnthesaurierung in Anspruch nehmen und die Gewinne im Gesellschaftsvermögen belassen, annähernd gleich sind. Die Steuerbelastung steigt jedoch drastisch an, sobald die Gesellschafter von Personengesellschaften einen Teil der Gewinne bzw. die gesamten Gewinne nach dem klassischen Besteuerungsprinzip versteuern. Die Belastungsunterschiede zwischen den Gesellschaftsformen werden in diesem Fall größer.

Sollen die Gewinne jedoch in das Privatvermögen überführt werden, so ist festzustellen, dass sich bei der Vollausschüttung der Gewinne unter der Annahme des Spitzensteuersatzes von 45 % auf der Gesellschafterebene keine wesentlichen Unterschiede in der Gesamtsteuerbelastung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften zeigen. Somit kann bei Vollausschüttungen von einer annähernden Rechtsformneutralität ausgegangen werden.

Vor diesem Hintergrund ist jedoch zu beachten, dass nach einer empirischen Untersuchung des BMF mehr als 90 % der Personengesellschaften wegen des niedrigen Einkommensteuersatzes ihrer Gesellschafter eine deutlich geringere Gesamtsteuerbelastung ausweisen werden. Ferner wird eine Gesamtsteuerbelastung der Kapitalgesellschaft von 29,83 %, was der Steuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft entspricht, nur überschritten, wenn die Einkünfte des Gesellschafters einen Betrag von ca. 85.000 € übersteigen.

Somit wird sich bei Vollausschüttung der Gewinne an die Gesellschafter nur für einen Bruchteil der deutschen Unternehmen Rechtsformneutralität einstellen.

Letztlich ist festzuhalten, dass der Vorteil, den die Personengesellschaft hat, wenn deren Gesellschafter sich dafür entscheiden, die erwirtschafteten Gewinne im Unternehmen zu belassen und diese somit begünstigt zu besteuern,

verschwindet, sobald die begünstigt besteuerten Gewinne im Anschluss entnommen werden. Der Grund dafür ist die hohe Nachversteuerung mit einem Steuersatz in Höhe von 25 %.

Da man insbesondere bei Gesellschaftern von kleineren und mittelgroßen Personengesellschaften mit einem geringeren Gewinn davon ausgehen muss, dass diese zur Begleichung ihrer Steuern und ihres Lebensunterhaltes regelmäßig auf liquide Mittel aus dem Unternehmen angewiesen sind, wird somit die Variante der Vollthesaurierung keine große praktische Relevanz haben.

IV. Auswirkungen des Gewerbesteuerhebesatzes auf die Steuerbelastung

Neben der Einführung einer Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften und einer hiermit einhergehenden Modifizierung des Transparenzprinzips sowie der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % haben auch die Änderungen bei der Gewerbesteuer sowohl auf Seiten der Kapitalgesellschaft als auch auf Seiten der Personengesellschaft einen maßgeblichen Einfluss auf die Gesamtsteuerbelastung dieser Gesellschaftsformen.

Welchen Einfluss dabei die Gewerbesteuerhebesätze auf die Steuerbelastung und auch auf die Standortwahl haben werden, zeigen die folgend dargestellten Steuerbelastungsbeispiele.

In diesem Zusammenhang wird bei den Thesaurierungsbeispielen wieder berücksichtigt, dass die Gewerbesteuer als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt wird und somit nicht dem begünstigten Steuersatz von 28,25 %, sondern dem persönlichen Einkommensteuersatz unterliegt. Die Entnahme der Einkommensteuer soll in den folgenden Beispielen ebenfalls nicht berücksichtigt werden.

Außerdem unterliegen die Gewinne, welche nicht begünstigt besteuert werden, in den folgenden Beispielen nur dem Einkommensteuerspitzensteuersatz von 45 %. Alternative Berechnungsbeispiele mit einem Einkommensteuersatz von 42 %, wie in den vorherigen Steuerbelastungsbeispielen, werden in den folgenden Berechnungen nicht vorgenommen.

Somit ergeben sich die nachstehenden Steuerbelastungsbeispiele:

1. Steuerbelastung bei Vollthesaurierung

Unter der Berücksichtigung verschiedener Gewerbesteuerhebesätze ergeben sich für Personengesellschaften folgende Thesaurierungsbelastungen:

Abbildung 34: Steuerbelastung einer PersG bei Vollthesaurierung unter Berücksichtigung verschiedener GewSt-Hebesätze - Teil 1

GewSt-Hebesatz		**200 %**	**300 %**	**380 %**
Gewinn (begünstigt)		100,00 €	100,00 €	100,00 €
GewSt-Hebesatz	*	200 %	300 %	380 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %	3,5 %	3,5 %
GewSt	=	7,00 €	10,50 €	13,30 €
ESt (28,25 %)	=	26,27 €	25,28 €	24,49 €
ESt (45 %)	=	3,15 €	4,73 €	5,99 €
GewSt-Anrechnungsfaktor		3,8	3,8	3,8
GewSt-Messbetrag		3,5	3,5	3,5
abzgl. GewSt-Anrechnung	./.	7,00 €	10,50 €	13,30 €
ESt nach GewSt-Anrechnung	=	22,42 €	19,51 €	17,18 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter ESt)	=	1,23 €	1,07 €	0,94 €
GewSt, ESt, SolZ (begünstigt)	=	30,65 €	31,08 €	31,42 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Abbildung 35: Seuerbelastung einer PersG bei Vollthesaurierung unter Berücksichtigung verschiedener GewSt-Hebesätze - Teil 2

GewSt-Hebesatz		**400 %**	**450 %**	**490 %**
Gewinn (begünstigt)		100,00 €	100,00 €	100,00 €
GewSt-Hebesatz	*	400 %	450 %	490 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %	3,5 %	3,5 %
GewSt	=	14,00 €	15,75 €	17,15 €
ESt (28,25 %)	=	24,30 €	23,80 €	23,41 €
ESt (45 %)	=	6,30 €	7,09 €	7,72 €
GewSt-Anrechnungsfaktor		3,8	3,8	3,8
GewSt-Messbetrag		3,5	3,5	3,5
abzgl. GewSt-Anrechnung	./.	13,30 €	13,30 €	13,30 €
ESt nach GewSt-Anrechnung	=	17,30 €	17,59 €	17,82 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter ESt)	=	0,95 €	0,97 €	0,98 €
GewSt, ESt, SolZ (begünstigt)	=	32,25 €	34,31 €	35,95 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Für Kapitalgesellschaften stellen sich die Thesaurierungsbelastungen wie folgt dar:

Abbildung 36: Steuerbelastung einer KapG bei Vollthesaurierung unter Berücksichtigung verschiedener GewSt-Hebesätze - Teil 1

GewSt-Hebesatz		**200 %**	**300 %**	**380 %**
Gewinn		100,00 €	100,00 €	100,00 €
GewSt-Hebesatz	*	200 %	300 %	380 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %	3,5 %	3,5 %
GewSt	=	7,00 €	10,50 €	13,30 €
KSt	=	15,00 €	15,00 €	15,00 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter KSt)	=	0,83 €	0,83 €	0,83 €
GewSt, KSt, SolZ	=	22,83 €	26,33 €	29,13 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Abbildung 37: Steuerbelastung einer KapG bei Vollthesaurierung unter Berücksichtigung verschiedener GewSt-Hebesätze - Teil 2

GewSt-Hebesatz		**400 %**	**450 %**	**490 %**
Gewinn		100,00 €	100,00 €	100,00 €
GewSt-Hebesatz	*	400 %	450 %	490 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %	3,5 %	3,5 %
GewSt	=	14,00 €	15,75 €	17,15 €
KSt	=	15,00 €	15,00 €	15,00 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter KSt)	=	0,83 €	0,83 €	0,83 €
GewSt, KSt, SolZ	=	29,83 €	31,58 €	32,98 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Im Vergleich beider Rechtsformen lässt sich feststellen, dass die Kapitalgesellschaft bei den verschiedenen Gewerbesteuerhebesätzen gegenüber der Personengesellschaft immer im Vorteil ist, wie die folgende Übersicht verdeutlicht.

Abbildung 38: Vergleich der Steuerbelastung bei Vollthesaurierung beider Rechtsformen unter Berücksichtigung verschiedener GewSt-Hebesätze

GewSt-Hebesatz	**200 %**	**300 %**	**380 %**	**400 %**	**450 %**	**490 %**
PersG	30,66 €	31,08 €	31,42 €	32,25 €	34,31 €	35,95 €
KapG	22,83 €	26,33 €	29,13 €	29,83 €	31,58 €	32,98 €
Differenz	7,83 €	4,75 €	2,29 €	2,42 €	2,73 €	2,97 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Somit ist für die Thesaurierungsbelastung von Kapitalgesellschaften der Gewerbesteuerhebesatz von enormer Bedeutung. Als Faustregel gilt in diesem Zusammenhang, dass mit abnehmendem Gewerbesteuerhebesatz auch die Gesamtsteuerbelastung geringer wird (Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 98 Rn. 7).

Mithin ist es für Kapitalgesellschaften auch nach der Unternehmensteuerreform weiterhin von Vorteil, einen Niederlassungsort mit einem niedrigen Hebesatz zu wählen (Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 98 Rn. 7).

Ferner lässt sich feststellen, dass der Unterschied zwischen der Kapitalgesellschaft und der Personengesellschaft bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 380 % am geringsten ist und dann mit wachsendem Gewerbesteuerhebesatz wieder zu steigen beginnt.

Dieser Effekt resultiert aus der Möglichkeit der Gewerbesteueranrechnung. Bei Personengesellschaften kann die Gewerbesteuer bis zu einem Gewerbesteuerhebesatz von 380 % auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Ab einem Hebesatz von 380 % findet eine Kompensation jedoch nicht mehr in voller Höhe statt (Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 98 Rn. 7).

Weiterhin ist festzuhalten, dass sich die Unterschiede in der Steuerbelastung zwischen der Personen- und der Kapitalgesellschaft weiter verringern, sofern der persönliche Einkommensteuersatz unter 45 % liegt (Weber 2007: 4519).

Fällt der persönliche Steuersatz unter 30 %, so ist sogar die Thesaurierungsbelastung bei der Personengesellschaft niedriger als die Belastung bei der Kapitalgesellschaft (Weber 2007: 4519).

2. Steuerbelastung bei Vollausschüttung

Werden die erwirtschafteten Gewinne in das Privatvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft überführt, so ergeben sich dabei folgende Gesamtsteuerbelastungen:

Abbildung 39: Steuerbelastung einer PersG bei Vollausschüttung unter Berücksichtigung verschiedener GewSt-Hebesätze - Teil 1

GewSt-Hebesatz		**200 %**	**300 %**	**380 %**
Gewinn		100,00 €	100,00 €	100,00 €
GewSt-Hebesatz	*	200 %	300 %	380 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %	3,5 %	3,5 %
GewSt	=	7,00 €	10,50 €	13,30 €
ESt (45 %)	=	45,00 €	45,00 €	45,00 €
GewSt-Anrechnungsfaktor		3,8	3,8	3,8
GewSt-Messbetrag		3,5	3,5	3,5
abzgl. GewSt-Anrechnung	./.	7,00 €	10,50 €	13,30 €
ESt nach GewSt-Anrechnung	=	38,00 €	34,50 €	31,70 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter ESt)	=	2,09 €	1,90 €	1,74 €
GewSt, ESt, SolZ	=	47,09 €	46,90 €	46,74 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Abbildung 40: Steuerbelastung einer PersG bei Vollausschüttung unter Berücksichtigung verschiedener GewSt-Hebesätze - Teil 2

GewSt-Hebesatz		**400 %**	**450 %**	**490 %**
Gewinn		100,00 €	100,00 €	100,00 €
GewSt-Hebesatz	*	400 %	450 %	490 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %	3,5 %	3,5 %
GewSt	=	14,00 €	15,75 €	17,15 €
ESt (45 %)	=	45,00 €	45,00 €	45,00 €
GewSt-Anrechnungsfaktor		3,8	3,8	3,8
GewSt-Messbetrag		3,5	3,5	3,5
abzgl. GewSt-Anrechnung	./.	13,30 €	13,30 €	13,30 €
ESt nach GewSt-Anrechnung	=	31,70 €	31,70 €	31,70 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter ESt)	=	1,74 €	1,74 €	1,74 €
GewSt, ESt, SolZ	=	47,44 €	49,19 €	50,59 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Für die Ausschüttung von Dividenden einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner ergeben sich unter Berücksichtigung der ab dem Veranlagungszeitraum 2009 geltenden Abgeltungsteuer die im Folgenden dargestellten Gesamtsteuerbelastungen.

Abbildung 41: Steuerbelastung einer KapG bei Vollausschüttung unter Berücksichtigung verschiedener GewSt-Hebesätze - Teil 1

GewSt-Hebesatz		**200 %**	**300 %**	**380 %**
Gewinn		100,00 €	100,00 €	100,00 €
GewSt-Hebesatz	*	200 %	300 %	380 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %	3,5 %	3,5 %
GewSt	=	7,00 €	10,50 €	13,30 €
KSt	=	15,00 €	15,00 €	15,00 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter KSt)	=	0,83 €	0,83 €	0,83 €
GewSt, KSt, SolZ	=	22,83 €	26,33 €	29,13 €
Dividendenausschüttung	=	77,18 €	73,68 €	70,88 €
Abgeltungsteuer (25 %)	=	19,29 €	18,42 €	17,72 €
SolZ	=	1,06 €	1,01 €	0,97 €
ESt, SolZ	=	20,35 €	19,43 €	18,69 €
Gesellschaftsebene		22,83 €	26,33 €	29,13 €
Gesellschafterebene	+	20,35 €	19,43 €	18,69 €
Gesamtsteuerbelastung	=	43,18 €	45,76 €	47,82 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Abbildung 42: Steuerbelastung einer KapG bei Vollausschüttung unter Berücksichtigung verschiedener GewSt-Hebesätze - Teil 2

GewSt-Hebesatz		**400 %**	**450 %**	**490 %**
Gewinn		100,00 €	100,00 €	100,00 €
GewSt-Hebesatz	*	400 %	450 %	490 %
GewSt-Messzahl	*	3,5 %	3,5 %	3,5 %
GewSt	=	14,00 €	15,75 €	17,15 €
KSt	=	15,00 €	15,00 €	15,00 €
SolZ (5,5 % von festgesetzter KSt)	=	0,83 €	0,83 €	0,83 €
GewSt, KSt, SolZ	=	29,83 €	31,58 €	32,98 €
Dividendenausschüttung	=	70,18 €	68,43 €	67,03 €
Abgeltungsteuer (25 %)	=	17,54 €	17,11 €	16,76 €
SolZ	=	0,96 €	0,94 €	0,92 €
ESt, SolZ	=	18,51 €	18,05 €	17,68 €
Gesellschaftsebene		29,83 €	31,58 €	32,98 €
Gesellschafterebene	+	18,51 €	18,05 €	17,68 €
Gesamtsteuerbelastung	=	48,34 €	49,63 €	50,66 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Die folgende Übersicht verdeutlicht den Vergleich der Gesamtsteuerbelastungen zwischen der Personen- und der Kapitalgesellschaft unter der Berücksichtigung verschiedener Gewerbesteuerhebesätze.

Abbildung 43: Vergleich der Steuerbelastung bei Vollausschüttung beider Rechtsformen unter Berücksichtigung verschiedener GewSt-Hebesätze

GewSt-Hebesatz	**200 %**	**300 %**	**380 %**	**400 %**	**450 %**	**490 %**
PersG	47,09 €	46,90 €	46,74 €	47,44 €	49,19 €	50,59 €
KapG	43,18 €	45,76 €	47,82 €	48,33 €	49,62 €	50,65 €
Differenz	3,91 €	1,14 €	- 1,08 €	- 0,89 €	- 0,43 €	- 0,06 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Aus den vorhergehenden Übersichten ist zu entnehmen, dass bis zu einem Hebesatz von 380 % die Gesamtsteuerbelastung bei der Personengesellschaft mit steigendem Gewerbesteuerhebesatz abnimmt (Weber 2007: 4515).

Bei Gewerbesteuerhebesätzen von über 380 % kommt es jedoch nicht mehr zu einer vollständigen Kompensation der Gewerbesteuer durch die Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer, so dass die Gesamtsteuerbelastung wieder zunimmt (Weber 2007: 4515).

Im Vergleich der beiden Rechtsformen ist zunächst festzuhalten, dass die Kapitalgesellschaft bis zu einem Gewerbesteuerhebesatz von ca. 340 % und bei Vollausschüttung der Gewinne zunächst noch einen Vorteil gegenüber der Personengesellschaft hat (Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 98 Rn. 8).

Der Vorteil der Kapitalgesellschaft wird jedoch ab einem Hebesatz von mehr als 340 % zu einem Vorteil auf Seiten der Personengesellschaft (Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 98 Rn. 8).

Unterstellt man, dass die Gewinne einer Personengesellschaft nicht dem Spitzensteuersatz von 45 % unterliegen, sondern mit einem Einkommensteuersatz von 42 % besteuert werden, so bleibt die Gesamtsteuerbelastung auf Gewinne einer Kapitalgesellschaft und der sich anschließenden Dividende nur bei einem Gewerbesteuerhebesatz von ca. 220 % unterhalb der Gesamtsteuerbelastung der Personengesellschaft (Zipfel in ERNST & YOUNG/BDI 2007: 98 Rn. 8).

Die Personengesellschaft ist somit gegenüber der Kapitalgesellschaft bei Vollausschüttung der Gewinne vorteilhafter, wenn die Gewinne mit niedrigen Einkommensteuersätzen besteuert werden und die Kapitalgesellschaften in Gemeinden mit hohen Gewerbesteuersätzen niedergelassen sind.

E. Zusammenfassung

Die vom Gesetzgeber auf den Weg gebrachten Änderungen im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 sollten insbesondere dazu beitragen, dass die deutsche Unternehmensbesteuerung rechtsformneutral ausgestaltet wird.

In diesem Zusammenhang wurden zur Überprüfung, ob dieses Ziel des Gesetzgebers durch die Maßnahmen der Unternehmensteuerreform tatsächlich in die Realität umgesetzt werden kann und somit zukünftig eine Rechtsformneutralität in der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften gegeben ist, in der vorliegenden Thesis die Änderungen rechtsformspezifisch aufgegliedert und umfänglich dargestellt. Im Anschluss hieran folgten zahlreiche Belastungsvergleiche zwischen der Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaften.

Doch wie aus den vorstehenden Abschnitten hervorgeht wurde das Ziel des Gesetzgebers, durch die Unternehmensteuerreform 2008 eine rechtsformneutrale Besteuerung zu schaffen, weitestgehend verfehlt.

Eine annähernd rechtsformneutrale Besteuerung liegt grundsätzlich nur in zwei Fällen vor.

Das ist zum einen der Fall, wenn auf der einen Seite eine Entnahme der erwirtschafteten Gewinne durch die Gesellschafter (persönlicher ESt 45 %) einer Personengesellschaft erfolgt und auf der anderen Seite die Gewinne einer Kapitalgesellschaft zunächst auf Ebene der Gesellschaft mit einem Körperschaftsteuersatz von 15 % besteuert und die Gewinne anschließend in Form einer Dividende an die Gesellschafter ausgeschüttet werden, wobei es dann zu einer Belastung der Dividende mit einem Abgeltungsteuersatz in Höhe von 25 % auf Ebene der Gesellschafter kommt.

Im zweiten Fall liegt eine annähernde Belastungsneutralität vor, wenn auf der einen Seite die Gewinne einer Personengesellschaft zunächst thesauriert und später durch die Gesellschafter aus dem Unternehmen entnommen werden, sodass eine Nachversteuerung stattfindet und auf der anderen Seite die Gewinne einer Kapitalgesellschaft genau wie im vorhergehenden Fall zunächst auf Ebene der Gesellschaft der Körperschaftsteuer unterliegen und im weiteren die Dividende auf Ebene der Gesellschafter der Abgeltungsteuer unterliegt.

In allen anderen Fällen weicht die Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaft jedoch in Abhängigkeit von der individuellen Steuersituation des Steuerpflichtigen unterschiedlich weit von einander ab.

Ein erster Grund für das weitgehende Scheitern des Gesetzgebers bei der Umsetzung des Zieles der Rechtsformneutralität ist zunächst darin zu sehen, dass die maßgebende Änderung zur Angleichung der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaft, nämlich die Thesaurierungsbegünstigung gemäß § 34a EStG, nur vom einem Bruchteil der deutschen Personengesellschaften

wirklich sinnvoll angewendet werden kann.

Das liegt zum einen daran, dass diese Regelung für Personengesellschaften mit einem persönlichen Einkommensteuersatz von weniger als 28,25 % schon deshalb nicht vorteilhaft sein kann, da im Falle der Entnahme der begünstigt versteuerten Gewinne eine Nachversteuerung in Höhe von 25 % auf den begünstigten Gewinn vorgenommen wird.

Nach aktuellen Angaben der Bundesregierung unterliegen ca. 97 % aller Personengesellschaften einem Steuersatz von weniger als 38,65 %, ca. 90 % einem Steuersatz von weniger als 20 % und ca. 75 % von weniger als 15 %[1].

Treffen diese Angaben tatsächlich zu, so dürfte diese Regelung nur für einige wenige Personengesellschaften mit einem hohen persönlichen Einkommensteuersatz, dass heißt mit einem jährlichen Gewinn von mindestens 50.000 €, von Bedeutung sein (Kaminski 2008: 5).

Ein zweiter Grund ist die Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 %, welche den Vorteil der Kapitalgesellschaft gegenüber der Personengesellschaft im Falle der Regelbesteuerung sogar noch vergrößert. Wie bereits erwähnt, kann die Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften in den meisten Fällen diesen Vorteil nicht kompensieren, sondern trägt lediglich dazu bei, dass der Unterschied zwischen den beiden Gesellschaftsformen nicht noch größer wird.

Ein dritter Grund ist sicherlich auch in den Änderungen bei der Gewerbesteuer zu sehen. Der Wegfall des Staffelbetrags und die im Gegenzug eingeführte einheitliche Steuermesszahl von 3,5 % für Personen- und Kapitalgesellschaften, führen insbesondere bei kleinen und mittleren Personengesellschaften zu einer Steuermehrbelastung.

Für Kapitalgesellschaften wirkt sich diese Änderung jedoch positiv aus.

Ferner findet durch die Begrenzung der Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die tatsächlich gezahlte Steuer für Personengesellschaften, insbesondere in Gemeinden mit niedrigen Gewerbesteuerhebesätzen, keine steuerliche Entlastung mehr statt. Dadurch entfällt der Vorteil, den die Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft noch vor der Unternehmensteuerreform 2008 hatte.

Ein weiterer Nachteil, der sich durch die Änderungen bei der Gewerbesteuer ergibt, welcher sich jedoch sowohl auf Seiten der Kapitalgesellschaft als auch auf Seiten der Personengesellschaft negativ auswirkt, ist in dem Wegfall des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer zu sehen. Im Hinblick auf die zahlreichen Änderungen bei der Gewerbesteuer und die zum Teil immer noch komplizierten Regelungen, wäre es an dieser Stelle wünschenswert gewesen, wenn der Gesetzgeber die Unternehmensteuerreform 2008 zum Anlass genommen hätte, die Gewerbesteuer ganz abzuschaffen und den Gemeinden auf

[1] Eckpunktepapier der Bundesregierung vom 12.07.2006, Anlage 2.

eine andere und unkompliziertere Weise Steuereinnahmen zu ermöglichen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Differenzierung zwischen ausgeschütteten und thesaurierten Gewinnen durch die neue Regelung des § 34a EStG für Personengesellschaften dazu beiträgt, dass sich die Steuerbelastung zwar etwas angleicht, aber nicht grundsätzlich zu einer Rechtsformneutralität zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften beiträgt.

Somit bleibt es im Hinblick auf die Rechtsformwahl bei dem altbekannten Motto: Nach der Unternehmensteuerreform ist vor der Unternehmensteuerreform. Für Steuerpflichtige mit sehr niedrigen Gewinnen und einem somit geringen Einkommensteuersatz von unter 30 % bleibt die Personengesellschaft die geeignetere Rechtsform. Steigen die Gewinne jedoch deutlich an, führt an der Kapitalgesellschaft kein Weg vorbei.

Die eigentlich vom Gesetzgeber geplanten Gewinner der Unternehmensteuerreform 2008 sollten die Personengesellschaften sein. Die vorstehende Ausarbeitung zeigt jedoch, dass die wahren Gewinner die Kapitalgesellschaften sind.

Literaturverzeichnis

Bäumer, Heike (2007): Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG – einzelne Anwendungsprobleme mit Lösungsansätzen, DStR 2007, 2089-2095.

Bergemann, Achim/**Markl**, Richard/**Althof**, Michael (2007): Die Gewerbesteuer im Lichte des Regierungsentwurfes zur Unternehmensteuerreform 2008, DStR 2007, 693-700.

Blumenberg, Jens/**Benz**, Sebastian (2007): Die Unternehmensteuerreform 2008, Erläuterungen und Gestaltungshinweise, 1. Auflage 2007.

Breithecker, Volker/**Förster**, Guido/**Förster**, Ursula/**Klapdor**, Ralf (2007): UntStRefG, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, Kommentar, 1. Auflage 2007.

Dörfler, Harald/**Graf**, Roland W./**Reichl**, Alexander (2007): Die geplante Besteuerung von Personenunternehmen ab 2008 – Ausgewählte Problembereiche des § 34a EStG im Regierungsentwurf, DStR 2007, 645-652.

Eisenhardt, Ulrich (2007): Gesellschaftsrecht, 13. Auflage 2007.

Endres, Dieter/**Spengel**, Christoph/**Reister**, Timo (2007): Neu Maß nehmen: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008, WPg 2007, 478-489.

ERNST & YOUNG/BDI (2007): Die Unternehmensteuerreform 2008, Änderungen – Zweifelsfragen – Gestaltungsmöglichkeiten, 1. Auflage 2007.

Fischer, Carola (2007): Problemfelder bei der Abgeltungsteuer – ein Appell für Korrekturen noch vor 2009, DStR 2007, 1898-1900.

Förster, Guido (2007): Unternehmensteuerreform 2008: Kapitalgesellschaften, Stbg 2007, 559-572.

Förster, Ursula (2007): Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 760-764.

Grashoff, Dietrich (2008): Steuerrecht 2008, 1. Auflage 2008.

Grobshäuser, Uwe/**Maier**, Walter/**Kies**, Dieter (2005): Besteuerung der Gesellschaften, 1. Auflage 2005.

Hey, Johanna (2007): Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E, DStR 2007, 925-931.

Hueck, Götz/**Windbichler**, Christine (2008): Gesellschaftsrecht, 21. Auflage 2008.

Jäger, Birgit/**Lang**, Friedbert (2005): Körperschaftsteuer, 17. Auflage 2005.

Kaminski, Bert (2008): Ausgewählte Überlegungen zur Rechtsformwahl nach der Unternehmensteuerreform 2008, StuB 2008, 3-11.

Kessler, Wolfgang/**Ortmann-Babel**, Martina/**Zipfel**, Lars (2007): Unternehmensteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick, BB 2007, 523-533.

Kirchhof, Paul (2003): EStG Kompakt Kommentar, Einkommensteuergesetz, 3. Auflage 2003.

Kleineidam, Hans-Jochen/**Liebchen**, Daniel (2007): Die Mär von der Steuerentlastung durch die Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 409-412.

Kraft, Alfons/**Kreutz**, Peter (1999): Gesellschaftsrecht, 11. Auflage 1999.

Krause, Torsten (2007): Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Rechtsformwahl, sj 2007, 16-19.

Kußmaul, Heinz/**Hilmer**, Karina (2008): Auswirkung der Unternehmensteuerreform 2008 auf den Mittelstand, WiSt 2008, 48-51.

Lüdicke, Jochen/**Rieger**, Norbert: Unternehmensteuerrecht, 1. Auflage 2004.

Lühn, Andreas/**Lühn**, Michael (2007): Vergleich der Besteuerung von Personenunternehmen: und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008, StuB 2007, 253-259.

Müller, Welf/**Hoffmann**, Wolf-Dieter (2002): Beck´sches Handbuch der Personengesellschaften, Gesellschaftsrecht – Steuerrecht, 2. Auflage 2002.

Neubert, Bob/**Plenk**, Tobias (2008): Einfluss der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Rechtsformwahl von Unternehmen, SteuerStud 2008, 37-44.

Ortmann-Babel, Martina/**Zipfel**, Lars (2007a): Unternehmensteuerreform 2008 Teil I: Gewerbesteuerliche Änderungen und Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern, BB 2007, 1869-1882.

Ortmann-Babel, Martina/**Zipfel**, Lars (2007b): Unternehmensteuerreform 2008 Teil II: Besteuerung von Personengesellschaften insbesondere nach der Einführung der Thesaurierungsbegünstigung, BB 2007, 2205-2217.

Ott, Hans/**Förster**, Guido (2008): Steuerforum 2008, Rechtsformwahl und Rechtsformoptimierung nach der Unternehmensteuerreform sowie Brennpunkte bei Gesellschafterdarlehen, 1. Auflage 2008**.**

Paukstadt, Maik/**Luckner**, Markus (2007): Die Abgeltungsteuer ab 2009 nach dem Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 653-657.

Preißer, Michael/**von Rönn**, Matthias/**Schultz-Aßberg**, Immo (2007): Unternehmensteuerreform 2008, 1. Auflage 2007.

PricewaterhouseCoopers AG (2007): Unternehmensteuerreform 2008, 1. Auflage 2007.

Rogall, Matthias (2008): Thesaurierungsbegünstigung – Regelungslücken bei der Organ-

schaft und der doppelstöckigen Personengesellschaft, DStR 2008, 429-476.

Schaumburg, Harald/**Rödder**, Thomas (2007): Unternehmensteuerreform 2008, Gesetze, Materialien, Erläuterungen, 1. Auflage 2007.

Scheffler, Wolfram (2007): Besteuerung von Unternehmen I, Ertrags-, Substanz- und Verkehrsteuern, 10. Auflage 2007.

Schmidt, Karsten (2002): Gesellschaftsrecht, 4. Auflage 2002.

Schmitt, Michael (2007): Unternehmensteuerreform 2008: Personengesellschaften, Stbg 2007, 573-592.

Schreiber, Ulrich (2007): Reform der Unternehmensbesteuerung: ökonomische Auswirkungen bei Unternehmen mit inländischer Geschäftstätigkeit, BB 2007, 1099-1105.

Spengel, Christoph/**Reister**, Timo (2007): Unternehmensteuerreform 2008: Bewertung und steuerplanerische Konsequenzen des Gesetzes, Status: Recht 2007, Beilage der DB, 279-293.

Stobbe, Thomas (2007): Steuern kompakt, 6. Auflage 2007.

Streck, Michael (2007): Die Unternehmensteuerreform 2008, NJW 2007, 3176-3184.

Sudhoff, Heinrich (1999): Personengesellschaften, 7. Auflage 1999.

von Glasenapp, Gero (2008): Die Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen, BB 2008, 360-367.

Weber, Klaus: Rechtsformwahl (2007), NWB 2007, 4509-4540.

Winkeljohann, Norbert/**Fuhrmann**, Sven (2007): Renaissance der Personengesellschaften in der betriebswirtschaftlichen Rechtsformwahl, BFuP 2007, 464-481.

Wüstenhöfer, Ulrich (2005): Gewerbesteuer, 6. Auflage 2005.

Zenthöfer, Wolfgang/**Schulze zur Wiesche**, Dieter (2007): Einkommensteuer, 9. Auflage 2007.

Autorenangaben

Nico Schilling, LL.B.
c/o Hochschule Wismar
Philipp-Müller-Straße 14
Postfach 12 10
D – 23966 Wismar
Fax: ++49 / (0)3841 / 753 131

WDP - Wismarer Diskussionspapiere / Wismar Discussion Papers

Heft 11/2006:	Andreas Beck: Die sozialwirtschaftliche Branche als qualitatives Ratingkriterium – unter besonderer Berücksichtigung von NPO-Krankenhäusern
Heft 12/2006:	Robert Löhr: Tax Due Diligence bei Kreditinstituten – eine Betrachtung ausgewählter Bilanz- und GuV-bezogener Analysefelder bei der Ertragsbesteuerung
Heft 13/2006:	Kristine Sue Ankenman: Austrian Neutrality: Setting the Agenda
Heft 14/2006:	Jost W. Kramer: Co-operative Development and Corporate Governance Structures in German Co-operatives – Problems and Perspectives
Heft 15/2006:	Andreas Wyborny: Die Ziele des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Doppik) und ihre Einführung in die öffentliche Haushaltswirtschaft
Heft 16/2006:	Katrin Heduschka: Qualitätsmanagement als Instrument des Risikomanagements am Beispiel des Krankenhauses
Heft 17/2006:	Martina Nadansky: Architekturvermittlung an Kinder und Jugendliche
Heft 18/2006:	Herbert Neunteufel/Gottfried Rössel/Uwe Sassenberg/Michael Laske/Janine Kipura/Andreas Brüning: Überwindung betriebswirtschaftlicher Defizite im Innoregio-Netzwerk Kunststoffzentrum Westmecklenburg
Heft 19/2006:	Uwe Lämmel/Andreas Scher: Datenschutz in der Informationstechnik. Eine Umfrage zum Datenschutzsiegel in Mecklenburg-Vorpommern
Heft 20/2006:	Jost W. Kramer/Monika Passmann: Gutachten zur Bewertung der Struktur-, Prozess- und Ergebnisqualität der allgemeinen Sozialberatung in Mecklenburg-Vorpommern
Heft 21/2006:	Marion Wilken: Risikoidentifikation am Beispiel von Kindertageseinrichtungen der Landeshauptstadt Kiel
Heft 22/2006:	Herbert Müller: Zahlen und Zahlenzusammenhänge - Neuere Einsichten zum Wirken und Gebrauch der Zahlen in Natur und Gesellschaft
Heft 01/2007:	Günther Ringle: Genossenschaftliche Prinzipien im Spannungsfeld zwischen Tradition und Modernität
Heft 02/2007:	Uwe Lämmel/Eberhard Vilkner: Die ersten Tage im Studium der Wirtschaftsinformatik
Heft 03/2007:	Jost W. Kramer: Existenzgründung in Kleingruppen nach der Novellierung des Genossenschaftsgesetzes
Heft 04/2007:	Beate Stirtz: Hybride Finanzierungsformen als Finanzierungsinstrumente mittelständischer Unternehmen

Heft 05/2007: Uwe Lämmel/Anatoli Beifert/Marcel Brätz/Stefan Brandenburg/Matthias Buse/Christian Höhn/Gert Mannheimer/Michael Rehfeld/Alexander Richter/Stefan Wissuwa: Business Rules – Die Wissensverarbeitung erreicht die Betriebswirtschaft. Einsatzmöglichkeiten und Marktübersicht

Heft 06/2007: Florian Wrede: Computergestützte Management-Informationssysteme. Geschichte – Zukunft – Konsequenzen

Heft 07/2007: Peter Biebig/Gunnar Prause: Logistik in Mecklenburg – Entwicklungen und Trends

Heft 08/2007: Anja Ziesche: Risikomanagement unter dem Aspekt der Betrieblichen Gesundheitsförderung

Heft 09/2007: Cornelia Ewald: Kreditinstitute in der Anlageberatung – Anforderungen aus der aktuellen Rechtsprechung und Gesetzgebung

Heft 10/2007: Herbert Müller: Zahlen, Planeten, Pyramiden und das Meter. Wie die Planung der Pyramiden von Gizeh erfolgt sein könnte – eine ingenieurmethodische Betrachtung

Heft 11/2007: Klaus Sanden/Barbara Bojack: Depressivität und Suizidalität im höheren Lebensalter

Heft 12/2007: Andrea Kallies/Anne Przybilla: Marktanalyse von Enterprise Resource Planning-Systemen - Kategorisierung –

Heft 13/2007: Anne Przybilla: Die Verwaltungsreform und die Einführung der Doppik in die öffentliche Verwaltung

Heft 14/2007: Jost W. Kramer: Erfolgsaspekte genossenschaftlichen Wirtschaftens aus betriebswirtschaftlicher Perspektive

Heft 01/2008: Uwe Lämmel (Hrsg.): Wirtschaftsinformatik – Was ist das?

Heft 02/2008: Florian Wrede: Qualitätsmanagement – Eine Aufgabe des Controllings, des Marketings oder des Risikomanagements?

Heft 03/2008: Regina Bojack/Barbara Bojack: Comenius, ein moderner Pädagoge

Heft 04/2008: Chris Löbbert/Stefanie Pawelzik/Dieter Bastian/Rüdiger Steffan: Datenbankdesign und Data Warehouse-Strategien zur Verwaltung und Auswertung von Unfalldaten mittels Risikopotenzialwerten und Risikoklassen

Heft 05/2008: Reinhard J. Weck/Anatoli Beifert/Stefan Wissuwa: Wissensmanagement - quo vadis? Case Positions zur Umsetzung in den Unternehmen. Eine selektive Bestandsaufnahme

Heft 06/2008: Petra Wegener: Die Zeit und ihre Facetten in der Fotografie

Heft 07/2008: Anne Przybilla: Personalrisikomanagement – Mitarbeiterbindung und die Relevanz für Unternehmen.

Heft 08/2008: Barbara Bojack: Co-Abhängigkeit am Arbeitsplatz.

Heft 09/2008: Nico Schilling: Die Rechtsformwahl zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008