

Ekkehart Wilk

Unternehmensteuerreform: Steuervergünstigungen für Personenunternehmen

Resultat einer verfehlten Reformdebatte?

Der Gesetzentwurf zur Unternehmensteuerreform befindet sich zur Zeit in der parlamentarischen Beratung. Weit verbreitet ist die Auffassung, dass Personenunternehmen steuerlich benachteiligt sind und dass die im Unternehmensteuerreformgesetz vorgesehene Tarifentlastung für Kapitalgesellschaften diesen Nachteil noch verstärkt. Daher fordern Vertreter von Personenunternehmen eine bessere Berücksichtigung ihrer Interessen. Sind diese Forderungen berechtigt? Verstößt die Unternehmensteuerreform gegen die Ziele des Koalitionsvertrags? Sind Steuervergünstigungen für einbehaltene Gewinne verfassungsrechtlich vertretbar?

Im Koalitionsvertrag und den von der Bundesregierung im Juli 2006 beschlossenen Eckpunkten wurden die wichtigsten Ziele der Unternehmensteuerreform genannt: Verbesserung der internationalen steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland sowie weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität.¹

Wer die bisherige Debatte zur Begünstigung einbehaltener Gewinne von Personenunternehmen verfolgt hat und dann den in § 32a EStG des Gesetzentwurfes zur Unternehmensteuerreform² enthaltenen Gesetzestext liest, wird auf nicht unwesentliche Diskrepanzen stoßen. In der Öffentlichkeit wird der Eindruck vermittelt, es solle eine steuerliche Gleichbehandlung „einbehaltener“ Gewinne von großen, im internationalen Wettbewerb stehenden Personengesellschaften mit den entsprechenden Gewinnen von Kapitalgesellschaften realisiert werden. Mittlere und kleinere Personengesellschaften könnten diese auch „Thesaurierungsrücklage“ genannte Regelung nicht nutzen.³

Im Gesetzentwurf ist in § 34a EStG vorgesehen, dass im zu versteuernden Einkommen enthaltene nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise einem Einkommensteuersatz von 28,25% – zuzüglich Solidaritätszuschlag – unterliegen.

Die vorgesehene Tarifbelastung von Kapitalgesellschaften auf Unternehmensebene (15% Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer) beträgt bei einem Hebesatz von 400% bei der Gewerbesteuer 29,8%. Insoweit werden „einbehaltene“ Gewinne von Personenunternehmen, für die ein Antrag auf Steuerbegünstigung gestellt wird, in etwa wie entsprechende Gewinne von Kapitalgesellschaften belastet (die übrigen einbehaltenen Gewinne unterliegen der „normalen“ Einkommensteuer).

Es gilt aber nicht der Umkehrschluss. Einbehaltene Gewinne von Kapitalgesellschaften werden nicht wie entsprechende Gewinne von Personenunternehmen besteuert, da sämtliche Gewinne von Kapitalgesellschaften der Tarifbelastung von knapp 30% unterliegen. Eine rechtsformunabhängige Gleichbehandlung einbehaltener Gewinne liegt daher nicht vor. Auch

¹ Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD vom 11.11.2005 (Zukunftsorientierte Reformen im Steuerrecht), S. 81 ff.; Wachstumsorientierte Unternehmensteuerreform für Deutschland, Pressemitteilung Nr. 133/2006 vom 2.11.2006, S. 1 f.

² Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (www.bundesfinanzministerium.de). Inhaltlich gleich: Gesetzentwurf für eine Unternehmensteuerreform (Bundestagsdrucksache 1b/4841).

³ So z.B. das Handelsblatt vom 15.3.2007 in einer Übersicht zu „Streitpunkt in Berlin“ unter der Frage „Was bringt die Reform?“. „Diese Rücklage dürfte wohl nur für einige tausend Unternehmen interessant sein; dem typischen Mittelständler im verarbeitenden Gewerbe mit ein paar Hundert Mitarbeitern nützt sie nichts.“ So auch Deutscher Bauernverband, Zentralverband des Deutschen Handwerks: Gemeinsame Stellungnahme zur Unternehmenssteuerreform, Berlin, 22.3.2007, S. 1 f., (www.zdh.de); Spengel und Reister argumentieren, dass die Thesaurierungsrücklage aufgrund der relativ hohen Gesamtsteuerbelastung ausgeschütteter Gewinne eher für große Personenunternehmen relevant sein dürfte; Chr. Spengel, T. Reister: Referentenentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 liegt vor, in: Der Betrieb, 2007, H. 3, S. 89.

Dr. Ekkehart Wilk, 62, ist Unternehmensberater in Bonn/Wachtberg und in der Politikberatung tätig. Er war Mitarbeiter im Bundesfinanzministerium und Mitglied der Hauptgeschäftsführung eines Verbandes.

dürfte es nicht nur für Personengesellschaften attraktiv sein, diese Steuervergünstigung in Anspruch zu nehmen, sondern auch für Einzelunternehmer inklusive Freiberufler. Denn es ist bereits ohne nähere Prüfung erkennbar, dass der Grenzsteuersatz der Einkommensteuer in nicht wenigen Fällen 28,25% überschreiten dürfte und damit zunächst ein Steuerspareffekt bei Inanspruchnahme der Begünstigung eintreten würde.

Um die Steuerentlastungseffekte der Begünstigung einbehaltener Gewinne präziser aufzeigen zu können, ist es notwendig, zunächst auf die Vorschriften des § 32aEStG-Entwurf detailliert einzugehen; insbesondere auch auf die Nachversteuervorschriften bei späterer Entnahme.

**Begünstigung nicht entnommener Gewinne:
Der Gesetzentwurf**

Die Begünstigung nicht entnommener Gewinne von Personenunternehmen erfolgt nicht auf der Ebene der Unternehmen, da diese Unternehmen – im Unterschied zu Kapitalgesellschaften – keine Steuersubjekte sind. Steuersubjekte sind nur die Personen, denen die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens zugerechnet werden.

Da die Gewerbesteuer aufgrund ihrer Anrechenbarkeit bei der Einkommensteuer weitgehend nur ein Durchlaufposten ist, unterliegen Gewinneinkünfte von Einzelunternehmern und Mitunternehmern effektiv nahezu ausschließlich der individuellen Einkommensteuer. Eine Begünstigung einbehaltener Gewinne kann daher als Privilegierung bestimmter Bestandteile der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer charakterisiert werden, die sich in einer Minderung der persönlichen Steuerlast niederschlägt. Eine steuerliche Ungleichbehandlung zum übrigen zu versteuernden Einkommen wird bewusst angestrebt.

Die Steuervergünstigung für einbehaltene Gewinne wird auf Antrag gewährt und ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil und für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu stellen (§ 34a Abs. 1 EStG-E). Für die Antragstellung bei Mitunternehmeranteilen ist Voraussetzung, dass der Anteil des Steuerpflichtigen am Gewinn 10% überschreitet oder 10 000 Euro übersteigt. Der nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils ist im Wesentlichen der laufende steuerpflichtige Gewinn, vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres (§ 34a Abs. 2 EStG-E).

Wird eine Begünstigung für den gesamten einbehaltenen Gewinn oder einen Teilbetrag beantragt, wird dieser Begünstigungsbetrag um die gezahlten Steuern (28,25% zuzüglich Solidaritätszuschlag) gemindert,

**Steuerliche Belastung von Kapitalgesellschaften
(in %)**

	Bisher	Zukünftig
1. Stufe: Gesellschaftsebene		
(1) Gewinn vor Steuern	100,00	100,00
(2) Gewerbesteuer (Hebesatz 400)	16,67	Messzahl 3,5: 14,00
(3) Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer	((1)-(2)) 83,33	100,00
(4) Körperschaftsteuer (25% von (3))	20,83	(15% von (1)): 15,00
(5) Solidaritätszuschlag (5,5% von (4))	1,15	0,83
(6) Gesamtbelastung Gesellschaftsebene ((2) + (4) + (5))	38,65	29,83
2. Stufe: Anteilseigner		
(7) Bei Vollausschüttung, Einkommensteuersatz 42%: Halbeinkünfteverfahren, 1/2 von ((1) - (6))	12,88	
Abgeltungssteuer 25% auf ((1) - (6))		17,54
(8) Solidaritätszuschlag	0,71	0,96
3. Gesamtbelastung	52,24	48,33

Quelle: Kabinettsbeschluss vom 12.7.2006, Anlage 3; und eigene Berechnungen.

um den nachversteuerungspflichtigen Betrag zu erhalten (§ 34a Abs. 3-EStG-E). Dieser ist jährlich für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil fortzuschreiben. Eine Begünstigung nicht entnommener Gewinne setzt voraus, dass die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erfolgt (§ 34a Abs. 2 EStG-E).

Für die Steuerentlastungswirkungen ist entscheidend, in welchen Fällen eine Nachversteuerung begünstigter Gewinne in späteren Jahren vorgenommen werden muss. Wenn der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen bei einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil den laufenden Gewinn übersteigt, so wird auf den übersteigenden Betrag (Nachversteuerungsbetrag) eine Einkommensteuer in Höhe von 25% erhoben, soweit ein nachversteuerungspflichtiger Betrag vorhanden ist (§ 34a Abs. 4 EStG-E). Der zuvor begünstigte Gewinn wird daher zuerst herangezogen, auch wenn nicht begünstigte Rücklagen vorhanden sind. Der Steuersatz in Höhe von 25% entspricht der geplanten Abgeltungssteuer auf Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften.

Steuerfreie Gewinnanteile sind nicht Gegenstand der Thesaurierungsbegünstigung. Daher werden Entnahmen vorrangig von steuerfreien Gewinnanteilen des laufenden Wirtschaftsjahres abgezogen. Damit wird der Thesaurierungsspielraum vergrößert und die „Gefahr“ einer Nachversteuerung reduziert.

Nachversteuerung nur in bestimmten Fällen

Für das Entnahmeverhalten des Steuerpflichtigen besteht ein weiterer Spielraum, ohne dass es zu einer Nachversteuerung zuvor begünstigter Gewinne kommen muss. Auch wenn der gesamte Gewinn eines Wirtschaftsjahres entnommen wird, kommt es nicht zu einer Nachversteuerung. In der Regel dürften aber die Entnahmen den Gewinn eines Wirtschaftsjahres nicht übersteigen. Sollte dies dennoch der Fall sein, könnten Einlagen gegen Jahresende getätigt werden, um eine Nachversteuerung zu vermeiden. Denn nur wenn die Entnahmen abzüglich der Einlagen den Gewinn eines Wirtschaftsjahres übersteigen, kommt es zu einer Nachversteuerung. Weiterhin könnten Entnahmen gegen Jahresende reduziert und Anfang des Folgejahres „nachgeholt“ werden. Aufgrund dieses weiten Gestaltungsspielraums dürften Nachversteuerungen zuvor begünstigter Gewinne im „Normalfall“ selten auftreten.

Wenn der Betrieb oder Mitunternehmeranteil aufgegeben oder veräußert oder in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird, erfolgt eine vollständige Nachversteuerung des vorhandenen nachversteuerungspflichtigen Betrags (§ 34a Abs. 5 EStG-E). Dies gilt auch, wenn die Gewinnermittlungsart gewechselt wird (z.B. zur Einnahmenüberschussrechnung) oder der Steuerpflichtige einen entsprechenden Antrag stellt.

Eine Nachversteuerung erfolgt aber nicht, wenn ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil im Wege der Erbfolge übertragen wird. In diesem Fall geht der Nachversteuerungsbetrag auf den Rechtsnachfolger über (§ 34a Abs. 7 EStG-E).

Attraktive Entlastungswirkungen

Wie die Entlastungswirkungen der Begünstigung einbehaltener Gewinne eingeschätzt werden, hängt insbesondere davon ab, welche Alternative in die Analyse einbezogen wird. In der Regel dürfte die relevante Alternative zur Inanspruchnahme ein Verzicht auf die Begünstigung sein. Daher ist der Begünstigungseffekt zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme sowie die bei einer eventuellen Nachversteuerung anfallende Steuerbelastung (25%) und der Zeitraum zwischen Begünstigung und Nachversteuerung (zinsloser „Kredit“) für die Entscheidung über die Beantragung der Steuervergünstigung für einbehaltene Gewinne relevant.

Der Begünstigungseffekt zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme ergibt sich aus der Steuerminderzahlung infolge einer Besteuerung mit dem Steuersatz von 28,25% statt der „normalen“ progressiv ausgestalteten Einkommensteuer. Dabei ist nicht die Ein-

kommensteurdurchschnittsbelastung maßgeblich, sondern die zusätzliche „normale“ Einkommensteuerbelastung, die auf den begünstigten Betrag entfallen wäre (Grenzbelastung).

Mit steigendem Grenzsteuersatz bei der Einkommensteuer des Einzelunternehmers oder Mitunternehmers steigt der Begünstigungseffekt zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme. Wird der Spitzensteuersatz von 45% erreicht und kommt es in späteren Jahren zu einer Nachversteuerung, so würde der anfängliche Begünstigungseffekt in etwa wieder aufgehoben. Es bleibt der Vorteil eines zinslosen Kredits.

Aus den genannten Gründen ist auch die häufig vertretene Auffassung unzutreffend, der Thesaurierungssteuersatz rechne sich nur bei langfristigem „Lock in“. Kleine Personenunternehmen würden daher von der Thesaurierungsrücklage nicht profitieren.⁴ Denn relativ hohe Grenzsteuersätze werden bei der Einkommensteuer auch von zahlreichen „kleinen“ ertragsstarken Personenunternehmen erreicht. Auch bei diesen Unternehmen ist ein längerfristiger „lock in“ häufig möglich, insbesondere aufgrund der „großzügigen“ Nachversteuerungsregelungen und erheblicher Gestaltungsspielräume.

Auch „kleinere“ Unternehmen und Freiberufler profitieren

Bei der Einkommensteuer wird der für begünstigte einbehaltene Gewinne geltende Steuersatz in Höhe von 28,25% bereits bei einem zu versteuernden Einkommen von 50 000 Euro (ESt-Splittingtabelle ab 1.1.2007) überschritten; bei einem zu versteuernden Einkommen von 132 000 Euro beträgt der Grenzsteuersatz hier 42%. Insofern ist nicht erkennbar, weshalb kleinere Personengesellschaften, Einzelunternehmer inklusive Freiberufler hiervon nicht profitieren könnten. Auch bei einem „lock in“ von wenigen Jahren würde sich ein ökonomischer Vorteil ergeben, wenn z.B. die Grenzsteuerbelastung bei der „normalen“ Einkommensteuer 40% überschreitet und nach „Abzug“ des begünstigten Betrags noch über 40% beträgt. Allerdings müssten zusätzlich anfallende Kosten der erforderlichen Bilanzierung noch berücksichtigt werden, wenn die Gewinnermittlung bisher durch Einnahmenüberschussrechnung erfolgte.

Für die Entscheidung, ob und in welcher Höhe eine Steuervergünstigung für einbehaltene Gewinne beantragt werden soll, ist die Wahrscheinlichkeit einer Nachversteuerung in späteren Jahren häufig ausschlaggebend. Dies gilt insbesondere dann, wenn

⁴ Vgl. U. Prinz: Geplante Thesaurierungsrücklage für bilanzierende Personenunternehmen, in: Der Betrieb, 2007, H. 3, S. 93.

die Nachversteuerungsbelastung in Höhe von 25% den Begünstigungseffekt bei Inanspruchnahme erheblich überschreiten würde. In der Regel dürften die Entnahmen nicht höher als der laufende Gewinn sein. Sollte sich aber dennoch abzeichnen, dass eine Nachversteuerung zu erwarten ist, könnten die bereits erwähnten Gestaltungsspielräume genutzt werden: Verringerte Entnahmen gegen Jahresende, die Anfang des Folgejahres wieder ausgeglichen werden. Zur Kompensation käme privates Vermögen oder Kreditaufnahme im Privatbereich – für einen kurzen Zeitraum – in Betracht.

Einzelunternehmer sind häufig auf laufende Entnahmen angewiesen. Daher sind Nachversteuerungen in Wirtschaftsjahren mit schlechter Geschäftsentwicklung eher wahrscheinlich. Hier könnte erwogen werden, die im Privatbereich anfallende Steuererminderung infolge der Begünstigung einbehaltener Gewinne auch im Privatbereich anzulegen, um eine drohende Nachversteuerung durch verringerte Entnahmen und Kompensation durch privates Vermögen vermeiden zu können. Eine derartige Strategie widerspricht zwar den ökonomischen Intentionen des Gesetzgebers, ist aber unvermeidbare Folge einer wenig effizienten Regelung, die zusätzliche Steuerlasten bei einer besonders schlechten Wirtschaftsentwicklung auslösen kann.

Kleinere und mittlere Unternehmen können künftig einen im Regierungsentwurf in § 7g EStG vorgesehenen Investitionsabzugsbetrag nutzen. Danach können bis zu 40% der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens außerbilanziell gewinnmindernd abgezogen werden.

Diese Nachfolgeregelung der bisherigen Anparabschreibung sieht Verbesserungen gegenüber dem geltenden Recht vor: Der Höchstbetrag wird auf 200 000 Euro erhöht und auch Wirtschaftsgüter werden begünstigt, die nicht neuwertig sind. Wie bisher können ausschließlich kleine und mittlere Betriebe den Abzugsbetrag in Anspruch nehmen. Die bisherigen Betriebsgrößenmerkmale, die nicht überschritten werden dürfen, bleiben im Wesentlichen erhalten. Mit dieser Nachfolgeregelung der Anparabschreibung soll auch ein Ausgleich für die entfallende degressive Abschreibung vorgenommen werden.

Als Zwischenergebnis kann festgestellt werden, dass auch kleinere und mittlere Personenunternehmen, insbesondere aber auch Freiberufler, von der Begünstigung einbehaltener Gewinne profitieren können und insofern eine Mittelstandslücke nicht erkennbar ist. Wenn z.B. Bauernverband und Zentralverband des

Deutschen Handwerks hier von einer „Mittelstandslücke“ sprechen, da „nur sehr wenige große Personenunternehmen vom Instrument der Thesaurierungsrücklage Gebrauch machen können und auch der Weg zum so genannten Investitionsabzugsbetrag ... vielen Betrieben versperrt“⁵ sei, so dient diese (unzutreffende) Argumentation vor allem dem Zweck, zusätzliche Vergünstigungen zu fordern. Mit den von den beiden Verbänden genannten Zielen der Unternehmensteuerreform – Eigenkapitalstärkung und Investitions erleichterung – lässt sich jede Steuervergünstigung rechtfertigen. Es geht aber nicht um breit gestreute Erleichterungen, sondern um die im Koalitionsvertrag genannten Ziele.

Große Personengesellschaften privilegiert

Hohe Gewinne, die insbesondere bei großen Personengesellschaften anfallen, unterliegen weitgehend dem Einkommensteuersatz von 42(45)% zuzüglich Solidaritätszuschlag. Dabei erfolgt nach geltendem Recht keine Differenzierung nach der Gewinnverwendung; auch der nicht entnommene Gewinn unterliegt diesem Steuersatz. Würde ausschließlich die Tarifbelastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften auf unter 30% gesenkt, wie im Gesetzentwurf vorgesehen, würden die einbehaltenen Gewinne von Personengesellschaften relativ hoch belastet. Hier könnte von einem erheblichen Wettbewerbsnachteil gesprochen werden; die internationale Wettbewerbsfähigkeit von gewinnstarken Personenunternehmen wäre eingeschränkt. Diese Argumentation ist sicherlich zutreffend, wenn diese Regelungen isoliert betrachtet und nicht im Zusammenhang mit den übrigen wesentlichen Elementen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner einerseits und den Unternehmern/Mitunternehmern von Personenunternehmen andererseits in eine Belastungsanalyse einbezogen werden.

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Steuervergünstigung für einbehaltene Gewinne von Personenunternehmen in Höhe von 28,25% (auf Antrag), bei der der Unternehmer/Mitunternehmer entscheiden kann, in welcher Höhe der von ihm einbehaltene Gewinn begünstigt wird, verkehrt den – isoliert betrachteten – „Nachteil“ gegenüber Kapitalgesellschaften in einen erheblichen „Vorteil“. Denn die „Kombination“ des unteren bis mittleren Teils des progressiven Einkommensteuertarifs für entnommene und nicht begünstigte einbehaltene Gewinne und der proportionalen Belastung mit 28,25% für begünstigte einbehaltene Ge-

⁵ Deutscher Bauernverband, Zentralverband des Deutschen Handwerks, a.a.O., S. 1 f.

winne eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten zur Verringerung der Gesamtsteuerlast, die Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern nicht zur Verfügung stehen. Dabei muss insbesondere berücksichtigt werden, dass Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften außer der tariflichen Gewinnbelastung der Gesellschaft zusätzlich noch der 25%igen Abgeltungssteuer unterliegen.

Die Vorteile dieser Regelung zur Begünstigung einbehaltener Gewinne von Personenunternehmen können insbesondere von Familienunternehmen genutzt werden.

Die Aufteilung der Mitunternehmeranteile auf Familienmitglieder ermöglicht die jeweilige optimale Gestaltung der Einkommensteuerbelastung für jedes Familienmitglied und – soweit der Mitunternehmeranteil mindestens 10% beträgt – den Steuersatz von 28,25% für den Teil der einbehaltenen Gewinne, für den eine Steuervergünstigung beantragt wird.

Verstärkt wird diese Wirkung noch dadurch, dass eine Nachversteuerung begünstigter einbehaltener Gewinne nicht erfolgt, wenn ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil im Wege der Erbfolge übertragen wird.

Weitgehende Rechtsformneutralität wird nicht erreicht

Die vorangegangenen Überlegungen haben gezeigt, dass einbehaltene Gewinne von großen ertragsstarken Personengesellschaften, die im internationalen Wettbewerb stehen, zukünftig im Vergleich zu Kapitalgesellschaften relativ hoch besteuert würden. Mit der im Gesetzentwurf vorgesehenen Begünstigung einbehaltener Gewinne wird eine Regelung gewählt, die weit über das Ziel der angestrebten weitgehenden Rechtsformneutralität hinausgeht und damit zu einer Ungleichbehandlung zugunsten von Personenunternehmen führt.

Während der gesamte Gewinn einer Kapitalgesellschaft einer knapp 30% betragenden Tarifbelastung unterliegt und Ausschüttungen zusätzlich mit 25% Abgeltungssteuer belastet werden, können Personenunternehmen entscheiden, einen Teil des gesamten einkommensteuerpflichtigen Gewinns proportional mit 28,25% zu versteuern, um damit eine belastungsgünstige Kombination mit der progressiven Einkommensteuer zu realisieren. Diese Ungleichbehandlung zugunsten der Personenunternehmen wird verstärkt durch weitere erhebliche Vorteile: der Verlustverrechnung auf Gesellschafterebene und der Erbschaftsteuer.⁶

⁶ Vgl. C. Fuest, W. Fuest: Unerledigte Aufgaben, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 3.2.2007, S. 13.

Konzeptionell ergibt die im Gesetzentwurf enthaltene Ausgestaltung der Begünstigung einbehaltener Gewinne von Personenunternehmen wenig Sinn, denn hier wird eine Gleichbehandlung mit einer „günstigen“ Teilregelung eines anderen Gesamtsystems für einen Teil der einbehaltenen Gewinne ermöglicht. Bei Forderungen nach Subventionen bzw. Steuervergünstigungen ist diese selektive Vorgehensweise häufig anzutreffen. Weitgehende Rechtsformneutralität kann aber nur erreicht werden, wenn die wichtigsten steuerlichen Regelungen in die Überlegungen einbezogen werden.

Die im Gesetzentwurf enthaltene Ausgestaltung der Begünstigung einbehaltener Gewinne basiert auf einem von Ernst und Young mit Vertretern großer Personengesellschaften entwickelten Modell der Tarifbegünstigung.⁷ Lang argumentiert in diesem Zusammenhang, dass hier das „Beste zweier Welten“ kombiniert wird: Niedriger Körperschaftsteuersatz und Verlustverrechnung auf Gesellschafterebene.⁸ Dieses Modell geht weit über die Vorschläge der Stiftung Marktwirtschaft hinaus, die eine rechtsformunabhängige Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung durch eine knapp 30%ige Tarifbelastung sämtlicher Unternehmensgewinne vorgeschlagen hat.⁹

Das Ziel einer weitgehenden Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und großen, im internationalen Wettbewerb stehenden Personengesellschaften könnte effizienter erreicht werden, wenn diese Unternehmen in die Körperschaftsteuer einbezogen werden – mit allen Vor- und Nachteilen. Der einfachste Weg wäre die Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft.

Auch Personenunternehmen, deren einkommensteuerliche Durchschnittsbelastung der Tarifbelastung sämtlicher Gewinne von Kapitalgesellschaften entspricht oder diese geringfügig unterschreitet, können mit Hilfe der Begünstigung einbehaltener Gewinne ihre Durchschnittssteuerbelastung senken. Ein Durchschnittssteuersatz von 30% wird nach der Einkommensteuer-Splittingtabelle (2007) bei einem zu versteuernden Einkommen von 132 000 Euro erreicht. Der Grenzsteuersatz von 28,25% wird bei ca. 50 000 Euro überschritten und erreicht bei 132 000 Euro 42%. Insoweit besteht ein erheblicher Gestaltungsspielraum

⁷ BB-Forum: Grundsätzliche Überlegungen zu einem T-Modell zur Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns bei Personenunternehmen, in: Betriebsberater, 2005, S. 1653 ff.

⁸ Vgl. J. Lang: Unternehmenssteuerreform im Staatenwettbewerb, in: Betriebsberater, 2007, S. 1769 ff.

⁹ Zum Modell der Stiftung Marktwirtschaft siehe E. Wilk: Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, Reformvorschläge der Stiftung Marktwirtschaft in der Sackgasse, in: Deutsche Steuerzeitung, 2006, Nr. 9, S. 290 ff.

zur Senkung der Durchschnittssteuerbelastung, indem 50 000 Euro übersteigende Einkommensteile mit 28,25% des Begünstigungsbetrags belastet werden; eine weitere Ungleichbehandlung zugunsten von Personenunternehmen.

Die von einigen Verbänden kritisierte „Mittelstandslücke“ existiert tatsächlich, denn die weitaus überwiegende Anzahl der Personenunternehmen kann hiervon nicht profitieren.

Über 90% der 2,4 Mio. Personenunternehmen würden steuerlich höher belastet, wenn ihr Gewinn einer nominalen tariflichen Gesamtbelastung von knapp 30% unterworfen würde, wie nach dem Gesetzentwurf für Kapitalgesellschaften vorgesehen. Bei ca. 90% der Einzelunternehmen unterschreitet die einkommensteuerliche Durchschnittsbelastung des Gewinns 20%.¹⁰

Wenn diese Unternehmen nicht von der Thesaurierungsrücklage profitieren können, so ist dies auf eine relativ geringe Steuerbelastung zurückzuführen. Aus der Sicht einer weitgehenden Rechtsformneutralität könnte sich die Mittelstandslücke eher als Besteuerungslücke erweisen. Denn auch Kapitalgesellschaften mit relativ geringen Gewinnen sollen zukünftig einer Tarifbelastung von knapp 30% unterliegen, weiterhin eine gravierende Ungleichbehandlung zugunsten von Personenunternehmen.

Belastungen der Unternehmen durch Gegenfinanzierungsmaßnahmen treffen weitgehend Personen- und Kapitalgesellschaften im gleichen Maße. Insofern würde es der Zielsetzung einer weitgehenden Rechtsformneutralität diametral entgegenstehen für Personenunternehmen als Kompensation weitere Vergünstigungen zu gewähren.

Aus den genannten Gründen ist es verfehlt, von einer Mittelstandslücke zu sprechen, die geschlossen werden müsste. Vordringlicher wäre, die Frage näher zu untersuchen, ob hier eine Besteuerungslücke vorliegt. Das DIW¹¹ hat Anfang dieses Jahres eine Studie vorgelegt, nach der speziell bei den Gewinnsteuern starke Abweichungen zwischen der wirtschaftlichen Entstehung und der kassenwirksamen Steuerzahlung festgestellt werden. Eine Lücke zwischen ökonomischen und den steuerlich erfassten Gewinnen könnte auch bei Personenunternehmen vorhanden sein. Denn es ist nicht ohne weiteres zu erklären,

weshalb der zu versteuernde Gewinn von über 90% der Einzelunternehmen so niedrig ist, dass er nur einer 20% unterschreitenden einkommensteuerlichen Durchschnittsbelastung unterliegt.

Der begünstigte Personenkreis ist zu weit gefasst

Der Personenkreis, für den die Begünstigung einbehaltener Gewinne von Personenunternehmen nach dem Gesetzentwurf gilt, ist sehr weit gefasst. Auch Freiberufler und Bezieher von Gewinnen aus Land- und Forstwirtschaft gehören hierzu.

Weshalb dieser Personenkreis gewählt wurde, wird deutlicher, wenn auf die Debatte der letzten Jahre eingegangen wird. Ausgangspunkt der Reformüberlegungen war die im internationalen Vergleich relativ hohe Tarifbelastung der Kapitalgesellschaften mit insgesamt ca. 39%. Daher war bereits beim Jobgipfel¹² eine Tarifentlastung für Kapitalgesellschaften vereinbart worden. Entlastungen für Personenunternehmen wurden zu diesem Zeitpunkt für eine Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland nicht als erforderlich erachtet.

In der weiteren öffentlichen Diskussion wurde überwiegend die verfehlt Auffassung vertreten, dass Personenunternehmen im Vergleich zu Kapitalgesellschaften einem relativ höheren steuerlichen Belastungsniveau unterliegen. Daher wurde als weiteres Ziel Rechtsformneutralität gefordert, um nicht nur die im internationalen Wettbewerb stehenden größeren Personengesellschaften, sondern Personenunternehmen generell steuerlich zu entlasten. Sie sollten auch von der Begünstigung einbehaltener Gewinne – die für Kapitalgesellschaften indirekt über die steuerliche Zusatzbelastung der Ausschüttungen gilt – profitieren. Dies war auch ein Ziel der Vorschläge der Stiftung Marktwirtschaft. Ihre Reformvorschläge wurden von der Regierungskoalition jedoch nicht aufgegriffen, da eine Abschaffung der Gewerbesteuer abgelehnt wurde und über 90% der Personenunternehmen von der angestrebten Rechtsformneutralität durch Ausnahmen hätten „befreit“ werden müssen. Anderenfalls wäre für diese Unternehmen die Steuerbelastung gestiegen.

Eine auf verfehlten Annahmen beruhende Debatte wurde – gegen den anfänglichen Widerstand des Bundesfinanzministeriums – von einigen Politikern und insbesondere Verbänden mit dem Ziel fortgeführt, für möglichst viele Personenunternehmen eine Vergünstigung zu erreichen. Ihre Ausgestaltung findet sich im Gesetzentwurf wieder.

¹⁰ Siehe die Steuerbelastungsvergleiche, die dem Kabinettsbeschluss vom 12.7.2006 als Anlage 2 beigelegt sind: Eckpunkte zur Unternehmensteuerreform (www.bundesfinanzministerium.de).

¹¹ S. Bach, N. Dwenger: Unternehmensbesteuerung: Trotz hoher Steuersätze mäßiges Aufkommen, in: DIW Wochenbericht, Nr. 5/2007, S. 57 ff.

¹² Vgl. E. Wilk: Plädoyer für eine effizientere Steuerreformdebatte, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 85. Jg. (2005), H. 11, S. 704.

Der begünstigte Personenkreis ist zu weit gefasst, wenn das Ziel verfolgt wird, die internationale steuerliche Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland zu stärken. Die weit überwiegende Anzahl der Einzelunternehmen inklusive Freiberufler dürfte nicht im internationalen steuerlichen Standortwettbewerb stehen. Eine Begünstigung einbehaltener Gewinne für den ein entsprechendes Einkommen erzielenden Bäckermeister, Arzt oder Rechtsanwalt ist daher in der Regel vollkommen ineffizient hinsichtlich der Erreichung dieses Ziels. Das wirft die Frage auf: Weshalb erhält der selbständige Arzt eine Steuervergünstigung, der angestellte Arzt aber nicht? Diese Ungleichbehandlung lässt befürchten, dass es sich hier um verfassungsrechtlich problematische Steuervergünstigungen handelt.

Verfassungsrechtliche Bedenken

Für die Einkommenbesteuerung gilt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, das mit der vorgesehenen Steuervergünstigung für einbehaltene Gewinne von Personenunternehmen durchbrochen wird. Hier erfolgt eine gezielte Ungleichbehandlung bei der Einkommensteuer zugunsten der genannten Gewinneinkünfte. Der selbständige Rechtsanwalt kann bei einem entsprechenden Einkommen diese Vergünstigung nutzen, nicht aber der angestellte Anwalt. Mit dem Gleichheitssatz dürfte daher diese Steuervergünstigung nicht vereinbar sein.

Das Bundesverfassungsgericht fordert für Steuervergünstigungen, mit denen der Gleichheitssatz durchbrochen wird, eine Begründung mit dem Allgemeinwohlinteresse.¹³ Es dürfte unstrittig sein, dass die Verfolgung allgemein anerkannter Ziele dem Allgemeinwohlinteresse entspricht. Dies gilt sicherlich auch für die von der Regierungskoalition angestrebten Ziele „Verbesserung der internationalen steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland“ sowie „weitgehende Rechtsformneutralität“. Die vorangegangenen Überlegungen haben aber gezeigt, dass mit der Begünstigung einbehaltener Gewinne diese angestrebten Ziele weitgehend nicht erreicht oder sogar konterkariert werden. Daher kann sie auch nicht im Allgemeinwohlinteresse sein.

Soweit eine Begünstigung einbehaltener Gewinne zu einer weitgehenden Rechtsformneutralität beiträgt, dürfte sie sicherlich im Allgemeinwohlinteresse sein. Entlastungen von Personenunternehmen, die darüber hinausgehen, sind aber ineffizient und können daher auch nicht dem Allgemeinwohlinteresse dienen. Dies

¹³ Siehe Erbschaftsteuerbeschluss des BVerfG vom 7.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 235.

gilt auch für Steuervergünstigungen für einen Personenkreis, der nicht im internationalen steuerlichen Standortwettbewerb steht.

Fazit

Die im Gesetzentwurf für eine Unternehmensteuerreform vorgesehene Begünstigung einbehaltener Gewinne von Personenunternehmen ist nicht geeignet, einen effizienten Beitrag zur Realisierung der angestrebten Ziele – weitgehende Rechtsformneutralität und Stärkung der internationalen steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland – zu leisten. Die daraus resultierende Verletzung des Gleichheitssatzes muss als verfassungsrechtlich bedenklich angesehen werden.

Effizient wäre es, die gesamten Begünstigungsregelungen des § 32a EStG-E zu streichen. Sie sind das Ergebnis einer verfehlten steuerpolitischen Debatte, der die nicht zutreffende Annahme zugrunde liegt, Personenunternehmen unterliegen nach geltendem Recht einer höheren steuerlichen Belastung als Kapitalgesellschaften. Das Gegenteil ist der Fall. Daher dürfte die vorgesehene Senkung der tariflichen Gesamtbelastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften dazu beitragen, das Ziel einer weitgehenden Rechtsformneutralität zu erreichen.¹⁴

Auf Steuerprivilegien für große Personengesellschaften sollte verzichtet werden. Die Freiheit der Rechtsformwahl und auch die Kombination von steuerlichen „Vorteilen“ von Kapital- und Personengesellschaften in der GmbH&Co.KG, von vielen Familienunternehmen genutzt, lässt einen dringenden Handlungsbedarf nicht erkennen. Wird die im Gesetzentwurf enthaltene Begünstigung einbehaltener Gewinne vom Parlament verabschiedet, ist mit steuermotivierten Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen zu rechnen. Die Förderung des deutschen „Sonderwegs“ der Personenunternehmen wäre in hohem Maße ineffizient, insbesondere auch, weil infolge des fehlenden Trennungsprinzips die Europatauglichkeit fraglich ist, die Transparenz leiden und die Unternehmenskontrolle durch den Kapitalmarkt abnehmen würde.

¹⁴ Die Redaktion der Zeitschrift „Die Steuerberatung“ schreibt zur Ausgabe 9/2006 unter Bezugnahme auf das Editorial von E. Wilk: „Weite Teile der Politik, der Experten und der Öffentlichkeit sind von dem zwischenzeitlich widerlegten Befund ausgegangen, Kapitalgesellschaften seien durch die steuerpolitischen Maßnahmen der letzten 8 Jahre gegenüber Personengesellschaften begünstigt worden. Die Beratungspraxis hat oftmals das Gegenteil gezeigt, wenn Unternehmen mit der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft aus steuerlichen Gründen in eine Personengesellschaft umgewandelt wurden. Die nun angedachten Änderungen bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaft gleichen in weiten Teilen den bisher bestehenden Nachteil dieser Rechtsform aus.“