

**Führt die Unternehmenssteuerreform
aus dem Jahre 2001 zu mehr
Rechtsformneutralität ?**

Diplomarbeit
für die Prüfung für Diplom-Volkswirte
eingereicht beim
Prüfungsausschuß für Diplom-Volkswirte
der
Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der
Universität Heidelberg
2003

Verfasser: Stefan Herr
geboren in Fulda

EHRENWÖRTLICHE ERKLÄRUNG

Hiermit versichere ich, daß ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne unerlaubte fremde Hilfe verfaßt habe und daß alle wörtlich oder sinngemäß aus Veröffentlichungen entnommenen Stellen dieser Arbeit unter Quellenangabe einzeln kenntlich gemacht sind.

Heidelberg, den 11. September 2003

.....

INHALTSVERZEICHNIS

Ehrenwörtliche Erklärung	I
Abkürzungsverzeichnis	V
Abbildungsverzeichnis	VIII
1. Einleitung	1
1.1. Entwicklung der Fragestellung	1
1.2. Ziel der Untersuchung	3
1.3. Gang der Untersuchung	3
2. Die Forderung nach rechtsformneutraler Unternehmensbesteuerung	6
2.1. Rechtsformneutralität als ökonomisches Postulat	6
2.1.1. Das Neutralitätsgebot aus einzelwirtschaftlicher Sicht	6
2.1.2. Das Neutralitätsgebot aus gesamtwirtschaftlicher Sicht	7
2.1.3. Relativierung des Neutralitätsgebots	8
2.2. Rechtsformneutralität als verfassungsrechtliches Postulat	9
2.2.1. Rechtsformneutralität und allgemeiner Gleichheitssatz	10
2.2.2. Rechtsformneutralität und Freiheitsrechte	13
2.2.3. Rechtsformneutralität und rechtsstaatliches Übermaßverbot	16
2.3. Die Forderung nach Rechtsformneutralität in der Reformdiskussion	17
2.3.1. Der 33. DJT im Jahre 1924 und die Betriebsteuerdebatte	18
2.3.2. Die Teilhabersteuer (Integrationsmodell)	19
2.3.3. Vorschläge im Vorfeld der Körperschaftsteuerreform 1977, der 53. DJT im Jahre 1980 und der 57. DJT im Jahre 1988	20
2.3.4. Reformbestrebungen Anfang der 90er Jahre	21
2.3.5. Vorschläge einer umfassenden an der Einmalbelastung des Lebens- einkommens orientierten Neuordnung des Steuersystems	22

3. Die Änderungen durch die Unternehmenssteuerreform 2001	24
3.1. Reform der Besteuerung von Kapitalgesellschaften.....	24
3.1.1. Das abgeschaffte Vollanrechnungsverfahren	25
3.1.2. Das neue Halbeinkünfteverfahren und Folgeänderungen.....	26
3.2. Reform der Besteuerung von Personenunternehmen.....	30
3.3. Maßnahmen zur Gegenfinanzierung	32
4. Das geltende Unternehmenssteuerrecht in der Analyse hinsichtlich Rechtsformneutralität	33
4.1. Analyse hinsichtlich der laufenden Steuerbelastungen.....	34
4.1.1. Belastungsvergleich bei vollständiger Thesaurierung.....	34
4.1.2. Belastungsvergleich bei Vollausschüttung	38
4.1.3. Mehrperiodiger Belastungsvergleich	40
4.1.4. Belastungsvergleich bei Teilausschüttung.....	41
4.1.5. Leistungsvergütungen an Gesellschafter	43
4.1.5.1. Nicht hinzurechnungspflichtige Leistungsvergütungen	44
4.1.5.2. Hinzurechnungspflichtige Leistungsvergütungen	49
4.1.6. Finanzierungskosten	50
4.1.6.1. Finanzierungskosten der Gesellschaft	50
4.1.6.2. Refinanzierungskosten der Gesellschafter	51
4.1.7. Verlustberücksichtigung	55
4.1.8. Rechtsformspezifische Risiken der laufenden Besteuerung	57
4.1.8.1. Verdeckte Gewinnausschüttungen	57
4.1.8.2. Gewerbesteuerliche Anrechnungsüberhänge	61
4.2. Analyse hinsichtlich aperiodischer Steuerbelastungen	63
4.2.1. Flexibilität.....	63
4.2.1.1. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern und Vermögenskomplexen...63	
4.2.1.2. Umwandlungen.....	65
4.2.2. Unternehmenskauf und -verkauf.....	68

4.2.2.1. Unternehmensverkauf.....	68
4.2.2.2. Unternehmenskauf.....	71
4.2.3. Unternehmensnachfolge	75
5. Fazit.....	76
Anhangverzeichnis	IX
Anhang.....	IX
Rechtsprechungs- und Rechtsquellenverzeichnis.....	XIII
Literaturverzeichnis	XV

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.A.	andere(r) Ansicht
Abs.	Absatz
abzügl.	abzüglich
a.F.	alte Fassung
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestag-Drucksachen
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d.h.	das heißt

ders.	derselbe
dies.	dieselbe/dieselben
DJT	Deutscher Juristentag
DSStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DSStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DSStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
Einl.	Einleitung
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
EST	Einkommensteuer
ESTG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FinArch.	Finanzarchiv (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GrS	Großer Senat
hrsg.	herausgegeben
Hrsg.	Herausgeber
i.A.	im Auftrag
i.V.m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
Jura	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung
KapESt	Kapitalertragsteuer
KapGes	Kapitalgesellschaft
KiSt	Kirchensteuer
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lfg.	Lieferung

VII

MWiBaWü	Ministerium für Wirtschaft, Mittelstand und Technologie Baden-Württemberg
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
N.F.	Neue Folge
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
PersG	Personengesellschaft
PersU	Personenunternehmen
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
S.	Seite/i. V. m. einem Paragraphen: Satz
SBA	Sonderbetriebsausgaben
sog.	sogenannt
SolZ	Solidaritätszuschlag
Sp.	Spalte
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StSenkErgG	Steuersenkungsergänzungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
v.	von, vom
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
Vol.	Volume
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1:	Entwicklung der Einkommensteuersätze und Grundfreibeträge.....	31
Abbildung 2:	Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft bei Vollthesaurierung	35
Abbildung 3:	Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft bei Vollthesaurierung und Variation des Einkommensteuersatzes.....	37
Abbildung 4:	Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft bei Vollausschüttung	38
Abbildung 5:	Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft bei Vollausschüttung und Variation des Einkommensteuersatzes.....	39
Abbildung 6:	Rechtsformneutrale Ausschüttungsquoten	42
Abbildung 7:	Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft bei Vereinbarung von Tätigkeitsvergütungen	47
Abbildung 8:	Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaften bei Vollausschüttung und Refinanzierungsaufwand von 50% des Unter- nehmensgewinns vor Zinsen.....	52
Abbildung 9:	Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft bei Vollausschüttung und Variation der Höhe des Refinanzierungsaufwands....	54
Abbildung 10:	Steuerliche Folgen der Umqualifizierung von Geschäftsführer-Gehalt in verdeckte Gewinnausschüttungen in den VZ 2001/2002	59
Abbildung 11:	Steuerliche Folgen der Umqualifizierung von Geschäftsführer-Gehalt in verdeckte Gewinnausschüttungen im VZ 2005	60

1. Einleitung

1.1. Entwicklung der Fragestellung

Während im preußischen Einkommensteuergesetz noch die Besteuerung von natürlichen und juristischen Personen einheitlich geregelt war, ist 1920 auf Reichsebene erstmals ein eigenständiges Körperschaftsteuergesetz¹ geschaffen worden, das Kapitalgesellschaften und sonstige Körperschaften unabhängig von den dahinterstehenden Anteilseignern als selbständige Steuersubjekte behandelte. Seit der Herauslösung dieser juristischen Personen aus dem Einkommensteuergesetz und der Belastung ihres Einkommens mit Körperschaftsteuer wird das in einem Unternehmen erwirtschaftete Einkommen in Abhängigkeit von der zivilrechtlichen Rechtsform entweder der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterworfen. Ein einheitliches, geschlossenes, d.h. nur für Unternehmen geltendes, System der Unternehmensbesteuerung hat dem deutschen Steuerrecht bis heute nie zugrunde gelegen.

Die aus diesem Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuer resultierenden Belastungsunterschiede von Einzelunternehmen und Personengesellschaften (sog. Personenunternehmen) einerseits und Kapitalgesellschaften und sonstigen Körperschaften andererseits und der damit verbundene Einfluß des Steuerrechts auf die Rechtsformentscheidung haben Forderungen nach einer rechtsformunabhängigen Besteuerung der Unternehmensgewinne laut werden lassen. Die Diskussion über die mangelnde Rechtsformneutralität der Besteuerung ist zu einem Dauerthema geworden, das Wirtschaftswissenschaftler und Juristen seit nunmehr nahezu 80 Jahren beschäftigt.² Gerade im Hinblick darauf, daß sich die Alternative Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft weniger für sehr große Publikumsgesellschaften und sehr kleine Unternehmen, als vielmehr für personenbezogene Unternehmen des mittelständischen Bereichs stellt, denen in der Gesamtwirtschaft stets erhebliches Gewicht zukam und die die meisten Erwerbstätigen beschäftigten,³ wurden im Zuge der Diskussion immer wieder verschiedene Reformkonzepte mit dem Ziel der Herstellung von Rechtsformneutralität der

¹ Vgl. Körperschaftsteuergesetz v. 30.3.1920, RGBI. I 1920, S. 393–402.

² Vgl. z.B. Findeisen (1924), S. 45 und ferner die Literaturhinweise bei Knobbe-Keuk (1993), S. 2, Fn. 5; bei Seer (1993), S. 114, Fn. 1; bei Lang (2002), § 8 Fn. 68 (S. 197); bei Hey (1999), Vor Anm. 180.

³ Vgl. Knobbe-Keuk (1993), S. 7; dies. (1989), S. 1305; vgl. auch stellvertretend die Zahlen für Baden-Württemberg in MWiBaWü (1995), S. 12 (Anteil mittelständischer Betriebe an allen Betrieben: 99,8%, Beschäftigung von 4/5 aller Erwerbstätigen); MWiBaWü (1986), S. 76.

Besteuerung aufgeworfen.⁴ Die Einsicht, daß der Einfluß des Steuerrechts auf die Wahl der Unternehmensform zurückgedrängt werden müsse, gehörte auch zum Programm nahezu jeder größeren Steuerreform.⁵ Der Gesetzgeber nahm die Problematik allerdings nie in grundsätzlicher Weise in Angriff, sondern begnügte sich diesbezüglich immer mit punktuellen Änderungen.

Zuletzt hatte die sog. Brühler Kommission den Auftrag, ein rechtsformneutrales Unternehmenssteuerrecht zu konzipieren.⁶ Wesentliche Teile der Empfehlungen dieser Kommission vom 30.4.1999⁷ wurden durch das „Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (StSenkG)“⁸ sowie das „Gesetz zur Ergänzung des StSenkG (StSenkErgG)“⁹, deren Neuerungen überwiegend zum 1.1.2001 in Kraft traten, in geltendes Recht umgesetzt. Dieser bislang tiefgreifendste Akt des umfangreichen Steuerreformprogramms¹⁰ der derzeitigen Regierungskoalition brachte neben einer deutlichen Absenkung der nominellen Steuersätze und der Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen in erster Linie den körperschaftsteuerlichen Systemwechsel weg vom sog. Vollarrechnungsverfahren hin zum sog. Halbeinkünfteverfahren. Eine einheitliche Konzeption für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen blieb der Gesetzgeber jedoch schuldig. Ihre Grundstruktur – die selbständige Besteuerung der juristischen Personen und das damit verbundene Nebeneinander von Körperschaft- und Einkommensteuer – blieb unberührt.

Von vielen Seiten wird deshalb kritisiert, daß rechtsformspezifische Belastungsunterschiede nach wie vor bestünden und der Gesetzgeber deshalb auch hier wiederum das von ihm explizit verfolgte Ziel der Schaffung von Rechtsformneutralität¹¹ nicht erreicht habe. Ganz im Gegenteil hätten die

⁴ Vgl. Hey (1999), Anm. 183–188.

⁵ Vgl. zur Körperschaftsteuerreform 1977: BT-Drucks. 7/1470 v. 9.1.1974, S. 326 f.; vgl. auch vorher schon das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF (1971), KSt IV Rn. 16 f. (S. 297); vgl. zur Unternehmenssteuerreform 2001: BT-Drucks. 14/2683 v. 15.2.2000, S. 94.

⁶ Vgl. BMF (1999), S. 11 und S. 14; FR (1999), S. 581. Auftrag war die Erarbeitung eines Konzepts für eine „rechtsformneutrale Unternehmenssteuer, nach der alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35% besteuert werden.“

⁷ Sog. „Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung“, vgl. BMF (1999) oder in verkürzter Form FR (1999), S. 580–586.

⁸ Vgl. Steuersenkungsgesetz v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, S. 1433–1466.

⁹ Vgl. Steuersenkungsergänzungsgesetz v. 19.12.2000, BGBl. I 2000, S. 1812–1814.

¹⁰ Vgl. Steuerentlastungsgesetz 1999 v. 19.12.1998, BGBl. I 1998, S. 3779–3815 (Tarifsenkungen); Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, S. 402–496 (Einschränkungen bei Teilwertabschreibungen und Rückstellungen, bei der Verlustberücksichtigung sowie bei der Begünstigung betrieblicher Veräußerungsgewinne); Familienförderungsgesetz v. 22.12.1999, BGBl. I 2000, S. 1978 f.; Steuerbereinigungsgesetz 1999 v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, S. 2601–2623 (Abschaffung gewinnabhängiger Verpflichtungen, Tarifsenkungen).

¹¹ Vgl. BT-Drucks. 14/2683 v. 15.2.2000, S. 94; vgl. auch FR (1999), S. 581.

gesetzlichen Neuregelungen sogar zu einer deutlichen Verschärfung der Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung geführt.¹²

1.2. Ziel der Untersuchung

Anliegen dieser Arbeit ist es daher, nach einer anfänglichen Auseinandersetzung mit dem Grundsatz der Rechtsformneutralität diese Aussagen zu überprüfen und das nach der Unternehmenssteuerreform 2001 geltende Recht im Hinblick auf das vom Gesetzgeber ursprünglich angestrebte Ziel einer rechtsformneutralen Besteuerung zu untersuchen.¹³ Dazu sollen die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2001 auf die Steuerbelastung aufgezeigt und sich eventuell ergebende Belastungsdifferenzen zwischen den verschiedenen Rechtsformen aufgedeckt werden. Die Darstellung beschränkt sich dabei auf den steuerorientierten Vergleich der gesellschaftsrechtlichen „Grundformen“ der Personenunternehmung und der Kapitalgesellschaften, während die weiteren in § 1 Abs. 1 Nr. 2 bis 6 KStG aufgezählten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen wegen ihrer prinzipiellen steuerlichen Gleichbehandlung mit den Kapitalgesellschaften ausgeklammert werden sollen.¹⁴ Der genaue Gedankengang wird im folgenden Abschnitt näher ausgeführt.

1.3. Gang der Untersuchung

Das sich an die Einleitung anschließende zweite Kapitel beschäftigt sich zunächst mit dem Grundsatz der Rechtsformneutralität. Es dient neben einer generellen inhaltlichen Einordnung dieses Grundsatzes insbesondere der Klärung, ob und wenn ja, warum die Verwirklichung von Rechtsformneutralität erstrebenswert ist. Dabei bringt es die Multidisziplinarität der Steuerwissenschaften mit sich, daß der Grundsatz der Rechtsformneutralität sowohl im wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttum Beachtung findet, als auch in verfassungsrechtlicher Hinsicht von Juristen diskutiert wird. Dementsprechend werden zunächst Überlegungen

¹² Vgl. Herzig (2001), S. 253; Hey (2001), S. 156; Sieker (2002), S. 147; Siegel et al. (2000), S. 1269 f.; Sigloch (2000), S. 171; Clausen (2000), S. 13; Jacobs, O. (2002), Vorwort, S. V; Schiffers (2000), S. 1014; Förster/Brinkmann (2002), S. 1289.

¹³ Andere steuerpolitische und -systematische Aspekte (z.B. die Gefahr von Fehlallokationen durch ein Einsperren der Gewinne (sog. „Lock-in-Effekt“) aufgrund der undifferenzierten Begünstigung thesaurierter Gewinne oder allgemeiner die Frage, inwieweit die Reform tatsächlich die erwünschte Erhöhung der Standortattraktivität und der Investitionstätigkeit bringt) oder auch Fragen hinsichtlich der Verfassungs- und Europarechtskonformität der Neuregelungen sind nicht Gegenstand dieser Arbeit und sollen deshalb allenfalls am Rande Beachtung finden. Vgl. dazu z.B. Reiß (1999), S. 2011–2019; Zitzelsberger (2000), S. 51–57.

¹⁴ Vgl. Englisch (1997), S. 778; vgl. auch die Vorgehensweise bei Seer (1993), S. 115; Kessler/Teufel (2000), S. 1836; Förster (2001), S. 1234 f.; Jacobs, D. (2001), S. 806.

angeführt, die ein ökonomisches Postulat rechtsformneutraler Besteuerung stützen, bevor die Frage gestellt wird, ob sich auch ein verfassungsrechtliches Gebot der Rechtsformneutralität herleiten läßt, was in der juristischen Diskussion nicht einhellig beantwortet wird. Darauf aufbauend soll die langjährige Reformdiskussion um eine rechtsformneutrale Besteuerung in ihren Grundzügen geschildert werden, um die Entwicklung, an die die Unternehmenssteuerreform 2001 anknüpft, aufzuzeigen und damit die Hintergründe der Frage nach Rechtsformneutralität hinsichtlich der besagten Reform zu verdeutlichen.

Damit kann das Augenmerk im weiteren Verlauf auf die Unternehmenssteuerreform 2001 selbst gerichtet werden. Die aufgeworfene Fragestellung erfordert zunächst eine Darstellung der mit der Reform verwirklichten Neuerungen. Unter Bezugnahme auf das vor dem StSenkG und dem StSenkErgG geltende Recht, insbesondere das Vollanrechnungsverfahren, werden deshalb im darauf folgenden dritten Kapitel die wesentlichen und die für das Verständnis der sich anschließenden ökonomischen Analyse unerläßlichen Änderungen aufgezeigt. Bedingt durch den auch nach der Reform noch bestehenden Dualismus von Einkommen- und Körperschaftssteuer wird die Reform der Besteuerung der Kapitalgesellschaften und die der Personengesellschaften getrennt dargestellt, wobei sich auch zeigen wird, daß der Schwerpunkt der Reform auf der Neuordnung der Besteuerung der Kapitalgesellschaften lag.¹⁵ Erwähnung finden sollen ferner auch die Maßnahmen zur Gegenfinanzierung der Entlastungen der Reform, die allerdings für die weiteren Untersuchungen von geringerem Interesse sein werden. Das sich anschließende vierte Kapitel bildet den Mittelpunkt dieser Arbeit. Es befaßt sich mit der ökonomischen Analyse des nach der Unternehmenssteuerreform geltenden Rechts im Hinblick auf das Gebot einer rechtsformneutralen Besteuerung. Wie bereits ein erster Überblick über die Vielfalt der an die Gründung, die laufende Durchführung und die Beendigung einer wirtschaftlichen Tätigkeit geknüpften steuerlichen Folgen verdeutlicht, kann ein exakter Vergleich der Rechtsformen nur situations- und einzelfallabhängig durchgeführt werden. Im Rahmen der Analyse wird deshalb zwischen dem Vergleich der laufenden, immer wiederkehrenden und dem Vergleich der aperiodischen und unregelmäßig auftretenden Steuerbelastungen unterschieden. Innerhalb dieser groben Untergliederung gilt es dann, auf die konkrete Unternehmenssituation Bezug zu

¹⁵ Teilweise wird deshalb nur von einer Steuerreform für KapGes und ihre Anteilseigner gesprochen. Vgl. z.B. Clausen (2000), S. 13.

nehmen.

Die noch darzustellende Systematik der Unternehmensbesteuerung nach der Reform legt es nahe, im Rahmen der Untersuchung der laufenden Steuerbelastungen zunächst zwischen den beiden Extremfällen der vollständigen Thesaurierung der Gewinne bei Kapitalgesellschaften und dem der Vollausschüttung zu differenzieren und diese getrennt der Belastung der Personenunternehmen gegenüberzustellen. Die zunächst einperiodige Sichtweise wird dabei auch auf eine Analyse der steuerlichen Wirkungen, die sich in einem mehrperiodigen Betrachtungszeitraum ergeben, erweitert. Im Anschluß daran werden verschiedene Variationen dieses Grundmodells betrachtet, die in stärkerem Maße den in der Realität anzutreffenden Gegebenheiten gerecht werden. So werden zunächst die steuerlichen Wirkungen bei Variation der Ausschüttungsquote betrachtet, bevor im folgenden Fallvarianten wie die Vereinbarung von Leistungsvergütungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder die Einbeziehung von Refinanzierungskosten des unternehmerischen Engagements, also insbesondere Darlehenszinsen an Drittgläubiger, Beachtung finden. Untersucht werden ferner auch die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten sowie bestimmte steuerliche Risiken, die mit den verschiedenen Rechtsformen verbunden sind.

Im Anschluß daran werden die Steuerbelastungen bei aperiodisch auftretenden Geschäftsvorfällen betrachtet, die durch die Unternehmenssteuerreform teilweise ebenfalls Änderungen erfahren haben. Erörtert werden dazu zunächst die steuerlichen Konsequenzen von Vorgängen, die sich unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Flexibilität der einzelnen Rechtsformen zusammenfassen lassen, wozu z.B. auf die steuerliche Behandlung von Umwandlungen eingegangen wird. Beachtung finden ferner auch die Fälle des Unternehmenskaufs von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften, die beidseitig, also sowohl von Verkäufer- als auch von Erwerberseite, in ihren steuerlichen Wirkungen beleuchtet werden. Die Untersuchung schließt mit einer vergleichenden Analyse der Besteuerung der verschiedenen Rechtsformen in den Fällen der Unternehmensnachfolge.

Darauf aufbauend kann zum Abschluß der Arbeit ein Fazit gezogen werden. In diesem werden die Ergebnisse der Analyse zusammengefaßt, um auf deren Grundlage die der Arbeit zugrundeliegende Frage abschließend zu beurteilen.

Die Arbeit setzt sich nun mit dem zweiten Kapitel fort, das sich mit der Forderung nach Rechtsformneutralität auseinandersetzt.

2. Die Forderung nach rechtsformneutraler Unternehmensbesteuerung

Wie bereits erwähnt hat der Begriff der Rechtsformneutralität sowohl ökonomischen als auch verfassungsrechtlichen Gehalt. Dementsprechend werden im folgenden diese beiden Betrachtungsweisen des Begriffs beleuchtet. Die sich unmittelbar anschließenden Ausführungen zeigen zunächst auf, warum sich Rechtsformneutralität in ökonomischer Hinsicht als unverzichtbares Gestaltungs-kriterium der Steuergesetzgebung erweist.

2.1. Rechtsformneutralität als ökonomisches Postulat

Im wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttum ist das Gebot der Rechtsformneutralität neben einigen anderen Neutralitätsforderungen (z.B. Finanzierungs-, Investitions-, oder intertemporale Neutralität) Teilaspekt der Idee einer entscheidungsneutralen Besteuerung.¹⁶ Wenn die Neutralitätsfrage im Zusammenhang mit der Einkommensentstehung und damit der Faktorallokation erörtert wird, die in einer Marktwirtschaft wesentlich über den Wettbewerb erfolgt, spricht man auch von Wettbewerbsneutralität der Besteuerung.¹⁷

2.1.1. Das Neutralitätsgebot aus einzelwirtschaftlicher Sicht

Betriebswirtschaftlich betrachtet ist ein Steuersystem entscheidungsneutral, wenn rationale unternehmerische Entscheidungen von der Besteuerung unbeeinflusst bleiben bzw. wenn sich die Rangordnung, die der Steuerpflichtige gegebenen Handlungsalternativen zuweist, auch unter Berücksichtigung der Steuerwirkungen nicht verändert.¹⁸ Demnach setzt Rechtsformneutralität voraus, daß die unter Ausblendung steuerlicher Erwägungen vorteilhafte Rechtsform durch das Steuerrecht nicht in ihrer Vorteilhaftigkeit beeinträchtigt wird.¹⁹

Einzelwirtschaftlich macht dies kostenträchtige Planungsaktivitäten überflüssig, die auf die Maximierung des Nettoergebnisses nach Steuern gerichtet sind und die ausgelöst werden, wenn die wirtschaftlichen Handlungsalternativen unterschiedlich

¹⁶ Vgl. Sieker (2002), S. 149.

¹⁷ Vgl. Elschen/Hüchtebrock (1983), S. 257; Hey (2000), S. 157; Herzig/Watrin (2000), S. 379.

¹⁸ Vgl. Sieker (2002), S. 149; Elschen (1991), S. 102–105; Elschen/Hüchtebrock (1983), S. 253; Herzig/Watrin (2000), S. 379 f.; Löhr (2000), S. 34; Sigloch (1990), S. 229 f.; Graß (1992), S. 88; Rose, G. (1985), S. 339, für den aber – im Gegensatz zu den Ausführungen hier – nur die Planbarkeit des Steuerrechts, nicht jedoch seine Entscheidungsneutralität betriebswirtschaftliche Forderung an die Steuerpolitik ist (vgl. ebenda S. 340).

¹⁹ Vgl. Sieker (2002), S. 149; Hey (2000), S. 157.

belastet werden.²⁰ Damit können steuerliche Aktivitäten auf die Erfüllung von Deklarationspflichten beschränkt und die Gesamtbelastung der Besteuerung verringert werden.²¹ Ist aber die Summe der steuerlichen Belastungen (einschließlich der Planungskosten) bei einer aneutralen Steuer geringer als bei einer neutralen, so ist ein speziell betriebswirtschaftliches Anliegen für eine neutrale Besteuerung nicht mehr erkennbar, da ein Unternehmer, der sich allein an der Minimierung der steuerlichen Lasten orientiert, keine Vorliebe für eine neutrale Steuer hat, wenn diese mit einer höheren Belastung verbunden ist.²²

2.1.2. Das Neutralitätsgebot aus gesamtwirtschaftlicher Sicht

Weitaus gewichtigere Argumente für ein aus einzelwirtschaftlicher Sicht entscheidungsneutrales Steuersystem ergeben sich deshalb aus gesamtwirtschaftlicher Sicht. Mit der betriebswirtschaftlichen Entscheidungsneutralität korrespondiert gesamtwirtschaftlich die Forderung nach Allokationseffizienz bzw. -neutralität.²³ Ausgangspunkt ist dabei die Einsicht, daß die sich in einer Welt ohne Steuern bei funktionierenden Märkten einstellende Ressourcenallokation („laissez-faire“-Allokation) gesamtwirtschaftlich optimal im Sinne von effizient ist, wodurch gleichzeitig der größtmögliche Output und ein Höchstmaß an Wohlfahrt erzeugt wird.²⁴ Ein Steuersystem, das die einzelwirtschaftliche Alternativenrangfolge beeinflusst, führt zu direkten Substitutionseffekten durch individuelle Anpassungshandlungen zur Steuervermeidung und verzerrt die wettbewerblich geregelte, gesellschaftlich optimale Allokation. Dadurch entstehen Zusatzlasten („excessburden“), d.h. gesellschaftliche Kosten bzw. Nutzeneinbußen, die über die eigentlichen Steuerzahllasten hinausgehen.²⁵

Mit Homburg kann dabei die Rechtsform als abstrakter Input der Produktion

²⁰ Dies setzt – in der Terminologie von Elschen (1991), S. 103 – eine sog. systematische Entscheidungsneutralität voraus, bei der ex ante fehlende Entscheidungswirkungen der Besteuerung erkannt werden können (im Gegensatz zur unsystematischen, bei der erst nach aufwendigen Planungsrechnungen die Neutralität offenbar wird). Soweit eine solche überhaupt möglich ist, kann sie mit den Konzepten einer „entscheidungsfixen“ (z.B. Kopfsteuer) oder einer „Zielgrößenbesteuerung“ (z.B. Besteuerung des Gewinns oder des Konsums) verwirklicht werden, die aber beide auf Kritik stoßen. Vgl. dazu Sieker (2002), S. 150; Siegel (1999), S. 360–362; Löhr (2000), S. 34; Elschen (1991), S. 104 f.; Wagner (1992), S. 4.

²¹ Vgl. Wagner (1992), S. 3 f.; ders. (1989), S. 265.

²² Vgl. Wagner (1989), S. 265.

²³ Vgl. Hey (1999), Anm. 37; Sieker (2002), S. 149; Löhr (2000), S. 34; Wagner (1989), S. 265; ders. (1986), S. 41 f.; einschränkend Elschen (1991), S. 108.

²⁴ Vgl. Siegel (1999), S. 359; Graß (1992), S. 88 f.; Wagner (1989), S. 265; ders. (1992), S. 4; Elschen/Hüchtebrock (1983), S. 254.

²⁵ Vgl. Musgrave (1959), S. 140–154; Sinn (1985), S. 5; Siegel (1999), S. 359; Wagner (1992), S. 4; ders. (1989), S. 265; Rose, M. (1991a), S. 23.

angesehen werden mit der Folge, daß Rechtsformneutralität des Steuersystems zur Produktionseffizienz beiträgt.²⁶

Harberger zeigt die Zusatzlast für eine rechtsformabhängige Besteuerung in einem stilisierten Modell einer Ökonomie mit zwei Konsumgütern auf, wobei das erste Gut nur von Personen- das zweite Gut nur von Kapitalgesellschaften produziert wird. Den gesamtwirtschaftlichen Wohlfahrtsverlust führt er dabei auf eine durch die rechtsformabhängige Besteuerung bedingte Verzerrung der relativen Konsumgüterpreise zurück.²⁷

Demnach muß Neutralität, insbesondere auch Rechtsformneutralität, finanzpolitisch eines der Grundpostulate des Steuersystems sein, um Wettbewerbsverzerrungen und Fehlallokationen zu verhindern.²⁸

Dazu reicht nicht eine rein faktische „Neutralität“, die aus der Überkomplexität eines Steuersystems erwächst, welche dazu führt, daß niemand mehr in der Lage oder wegen zu hoher Planungskosten erst gar nicht willens ist, die entstehenden Steuerwirkungen zu berechnen. Da sich zwangsläufig forcierte Bestrebungen ergeben werden, die Steuerplanungskosten durch Spezialisierung zu senken und damit die Aufdeckung individuell vorteilhafter Steuerwirkungen doch noch rentabel zu machen, könnten dadurch weder die Verzerrung von Allokationen noch die Steuerplanungskosten unterbunden werden.²⁹

2.1.3. Relativierung des Neutralitätsgebots

Das Neutralitätspostulat muß aber insofern relativiert werden, als sich gegenüber einer Entscheidungssituation in einer „Welt ohne Steuern“ Entscheidungsneutralität der Besteuerung lediglich annäherungsweise erreichen läßt, da praktisch jede Steuer in irgendeiner Weise allokativen Verzerrungen verursacht.³⁰ Das Bemühen der Finanzwissenschaft kann sich demnach nur auf eine „optimale Verzerrung“ durch die Besteuerung (sog. „second best“-Lösung in der Optimalsteuertheorie) richten, bei der die Zusatzlast minimiert wird.³¹

²⁶ Vgl. Homburg (2000), S. 346 f..

²⁷ Vgl. Harberger (1962), S. 215–240.

²⁸ Vgl. Wagner (1986), S. 42; Herzig/Watrin (2000), S. 380.

²⁹ Vgl. Wagner (1989), S. 265 f.; Elschen (1991), S. 104.

³⁰ Vgl. Lang (1990), S. 115; Schneider (1989), S. 330; Hey (1999), Anm. 37; Siegel (1999), S. 359 f.; Wagner (1986), S. 43; Neumark (1970), S. 261; Brümmerhoff (2001), S. 443. Selbst die wegen ihrer Entscheidungsunabhängigkeit als theoretisches Konstrukt (definitionsgemäß) neutrale, in der finanzpolitischen Praxis aber relativ bedeutungslose Pauschalsteuer führt nach Brümmerhoff in der praktischen Umsetzung „in gewissem Sinne“ zu Verzerrungen. Vgl. Brümmerhoff (2001), S. 443.

³¹ Vgl. Homburg (2000), S. 328; Brümmerhoff (2001), S. 444.

Allerdings ist das Gebot auch nicht im Sinne einer absoluten steuerlichen Neutralität zu verstehen. Als überholt gilt heutzutage die von James Mill formulierte, von liberalen Staatsideen geprägte Edinburgher „leave-them-as-you-find-them-rule-of-taxation“, nach der sich der Staat schlechterdings nicht in die vorgefundenen Verhältnisse einmischen soll.³² So ist mit der Forderung nicht ausgeschlossen, daß zur Behebung eines „Marktversagens“, d.h. wenn der Markt unvollkommen ist und nicht zu den wohlfahrtsökonomisch und wachstumspolitisch erwünschten Ergebnissen führt (z.B. beim Auftreten externer Effekte), oder zur Verwirklichung von Verteilungsgerechtigkeit Lenkungssteuern eingeführt werden können, die die steuervermeidende Anpassungsplanung der Individuen mit in das finanzpolitische Kalkül nehmen und Anreize setzen sollen, bestimmte Handlungsalternativen zu wählen.³³ Diese bedürfen dann jedoch einer speziellen Begründung, die die Verzerrungen, die sie verursachen, rechtfertigen kann. Nicht verteidigt werden können deshalb ungewollte, nicht durch wirtschaftspolitische Zielsetzungen abgesicherte Verzerrungen, die zwangsläufig mit gesamtwirtschaftlichen Effizienzeinbußen verbunden ist. Solche beliebig aneutralen Steuern verstoßen gegen das ökonomische Neutralitätsgebot.³⁴

2.2. Rechtsformneutralität als verfassungsrechtliches Postulat

Die folgenden Ausführungen dienen dazu, die verfassungsrechtliche Seite des Grundsatzes der Rechtsformneutralität zu betrachten. Unter Einbeziehung der höchstrichterlichen Rechtsprechung und der juristischen Literatur finden diejenigen Verfassungsnormen Erwähnung, die möglicherweise zur Herleitung eines Gebots der Rechtsformneutralität herangezogen werden können. Mögen die dargestellten ökonomischen Überlegungen den Grundsatz der Rechtsformneutralität auch als ein Gebot politischer Vernunft erscheinen lassen, so wird sich im folgenden Abschnitt herausstellen, daß in der juristischen Diskussion keineswegs klar ist, welche rechtliche Dimension diesem Grundsatz zukommt. Insbesondere herrscht Unklarheit, ob es sich bei der Verwirklichung von Rechtsformneutralität tatsächlich um ein verfassungsrechtliches Gebot handelt oder ob sie lediglich Ausdruck der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bzw. ob sie vielleicht sogar verfassungsrechtlich bedenklich ist.

³² Vgl. zu dieser Regel Walker (1887), S. 491.

³³ Vgl. Wagner (1992), S. 3 f.; Hey (1999), Anm. 37; Neumark (1970), S. 261–263 und S. 266.

³⁴ Vgl. Wagner (1992), S. 4; Hey (1999), Anm. 37; dies. (2000), S. 180; Graß (1992), S. 90; Neumark (1970), S. 261–263 und S. 266.

2.2.1. Rechtsformneutralität und allgemeiner Gleichheitssatz

Rechtsformneutralität ist hier vornehmlich insofern von Bedeutung, als die Anknüpfung des Steuerrechts an die Rechtsform und daraus resultierende Belastungsunterschiede möglicherweise gleichheitswidrig sein können.³⁵ Während in ökonomischer Hinsicht Rechtsformneutralität als Teilaspekt des Ideals einer entscheidungsneutralen Besteuerung mit der durch Effizienzüberlegungen begründeten „Gleichbehandlung“ von Handlungsalternativen zu tun hat, geht es im Recht also um die Gleichbehandlung von Personen und damit um Fragen der Steuergerechtigkeit, da rechtliche Prinzipien nicht aus der gesellschaftlichen Wünschenswertigkeit ökonomischer Wirkungsmechanismen allein abgeleitet werden können.³⁶

Von maßgeblicher Bedeutung ist in diesem Zusammenhang deshalb der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, der in seiner Konkretisierung als Leistungsfähigkeitsprinzip – das nach zumindest überwiegender juristischer, aber nicht unumstrittener Auffassung auch für Unternehmen gilt³⁷ – eine gleiche Besteuerung wirtschaftlich gleicher Sachverhalte mit gleicher Belastungswirkung fordert.³⁸ Dabei soll gleiche Leistungsfähigkeit gleiche Steuerlasten (sog. horizontale Steuergerechtigkeit), unterschiedliche Leistungsfähigkeit unterschiedliche Steuerlasten (sog. vertikale Steuergerechtigkeit) auslösen.³⁹

Umstritten ist, ob sich daraus ein Gebot der Rechtsformneutralität ableiten läßt. Teilweise wird dies verneint. Es wird die Auffassung vertreten, daß die unterschiedlichen zivilrechtlichen Rechtsformen so verschiedene Sachverhalte seien, daß sie grundsätzlich auch eine voneinander abweichende steuerliche Behandlung rechtfertigten bzw. den Gesetzgeber sogar dazu verpflichteten, die Rechtsformen ungleich zu behandeln.⁴⁰ Eine rechtsformneutrale Besteuerung setze sich über das zwingende Gesellschaftsrecht hinweg und negiere die dadurch bestimmten rechtlichen Unterschiede (z.B. hinsichtlich Rechtsfähigkeit oder

³⁵ Vgl. Sieker (2002), S. 151.

³⁶ Vgl. Wagner (1992), S. 7. Allerdings finden mit der Begründung einer ökonomischen Theorie des Rechts (vgl. insbesondere Chicago School of Law) zunehmend auch volkswirtschaftliche Kriterien in der Rechtstheorie Beachtung. Dabei werden volkswirtschaftlich allokatoren effiziente gerechten Rechtsgestaltungen gleichgesetzt. Vgl. hierzu Hey (1999), Anm. 37 und Elschen (1991), S. 101 f. jeweils m. w. N..

³⁷ Vgl. bejahend: Hey (1999), Anm. 4 und 28; Lang (2002), § 4 Rn. 90 (S. 82); Tipke (1993), S. 732–738; kritisch: Haller (1981), S. 176 f.; Bach (1991), S. 127 f.; Siegel et al. (2000), S. 1069.

³⁸ Vgl. Lang (1990), S. 115; ders. (2002), § 4 Rn. 81–84 (S. 78–80); Wagner (1992), S. 7; Hey (1999), Anm. 28.

³⁹ Vgl. Birk (2000), S. 329; BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/86 u.a., BVerfGE 82, S. 89.

⁴⁰ Vgl. Birk (2000), S. 333; Weber (1971), S. 2080 f.; ders. (1980), S. 549; Reiß (1999), S. 2012; einschränkend Flämig (1980), S. 242–244.

Umfang der Haftung) zwischen den Unternehmens- und Beteiligungsformen.⁴¹ Im Schrifttum überwiegt indessen zu Recht die Ansicht, daß die Rechtsform als rein formales Kriterium sich nicht zur Rechtfertigung unterschiedlicher Besteuerungsfolgen eigne.⁴² Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet es, danach zu fragen, in welcher Weise Rechtsformen infolge ihrer juristischen Konstruktion unterschiedliche wirtschaftliche Fakten erzeugen. Das Zivilrecht rechtfertigt nur insoweit eine unterschiedliche Besteuerung, als dessen Normen Ausdruck unterschiedlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sind.⁴³ Hat der Gesetzgeber einmal das Einkommen als Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zum Gegenstand der Ertragsbesteuerung gemacht, so darf allein der Erfolg wirtschaftlicher Betätigung gemessen an der Höhe des Gewinns für die Steuerbelastung maßgeblich sein, nicht aber die Art der Gewinnerzielung und damit nicht, in welcher Rechtsform der Gewinn erwirtschaftet wurde.⁴⁴ Zwar beruht die generelle Anknüpfung von Besteuerungsunterschieden an die Rechtsform auf der Vermutung, mit unterschiedlichen Rechtsformen seien unterschiedliche wirtschaftliche Sachverhalte verbunden.⁴⁵ Dieser Verallgemeinerung kann allerdings selbst bei typisierender Betrachtungsweise nicht zugestimmt werden. So läßt sich nicht feststellen, daß sich hinter einer Kapitalgesellschaft generell ein anderer wirtschaftlicher Sachverhalt verbirgt als hinter einem Personenunternehmen. Erst eine sehr viel differenziertere Betrachtungsweise erlaubt Aussagen über die Vergleichbarkeit wirtschaftlicher Sachverhalte.⁴⁶

Damit wird nicht gefordert, daß alle Rechtsformen ohne Ansehung des wirtschaftlichen Sachverhalts gleich zu behandeln und jegliche Besteuerungsunterschiede einzuebnen sind. Im einzelnen können durchaus Belastungsunterschiede zwischen den Rechtsformen bestehen, wenn diese Ausdruck unterschiedlicher Leistungsfähigkeit sind.⁴⁷ Insofern muß Rechtsformbezogenheit der Besteuerung

⁴¹ Vgl. Weber (1980), S. 549; Birk (2000), S. 333.

⁴² Vgl. Lang (2002), § 8 Rn. 82 (S. 198); ders. (1990), S. 115 f.; Hey (2000), S. 166–168; dies. (1997), S. 127; Wendt (1992), S. 75; Frenz (1997), S. 126 f.; Jacobs, O. (1980), S. 291–297.

⁴³ Vgl. Lang (2002), § 8 Rn. 82 (S. 198); ders. (1990), S. 116.

⁴⁴ Vgl. Hey (2000), S. 164 und S. 167; dies. (1999), Anm. 28.

⁴⁵ Vgl. Birk (2000), S. 333; Flämig (1980), S. 243.

⁴⁶ Vgl. hierzu ausführlich Schipporeit (1979), S. 133–148.

⁴⁷ Vgl. dazu die Beispiele bei Lang (2002), § 8 Rn. 82 (S. 198). So verbietet etwa die Haftungsbegrenzung bei KapGes oder beim Kommanditisten eine einkommensteuerliche Verlustverrechnung.

als solche deshalb nicht per se verfassungswidrig sein⁴⁸ – wenn sie vielleicht auch die Gefahr oder den Verdacht einer solchen nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechenden Besteuerung begründen mag.⁴⁹ Entscheidend ist also die konkrete Ausgestaltung. Die Besteuerung darf nicht dazu führen, daß im Rahmen einer generellen Rechtsformanknüpfung bei gleichen ökonomisch-juristischen Sachverhalten eine unterschiedliche Steuerbelastung entsteht. Belastungsunterschiede, die allein aufgrund der Rechtsform – die a priori keine bestimmte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indiziert – bestehen, verstoßen deshalb gegen Art. 3 Abs. 1 GG.⁵⁰

Insgesamt stellt sich Rechtsformneutralität danach als eingeschränktes Verfassungspostulat dar, eingeschränkt insofern, als Art. 3 Abs. 1 GG nur da eine gleiche Steuerbelastung der verschiedenen Rechtsformen fordert, wo diese gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verkörpern. Dort, wo ihre zivilrechtliche Gestaltung hingegen wirtschaftlich verschiedenartige Sachverhalte statuiert, sollen sie auch entsprechend den Unterschieden verschieden besteuert werden.⁵¹

Das BVerfG hatte in der Vergangenheit ebenfalls verschiedentlich auf den Vorrang des wirtschaftlichen Sachverhalts vor der äußeren Form abgestellt.⁵² Die allgemeine Anknüpfung von Besteuerungsunterschieden an die unterschiedliche Rechtsform von Unternehmen hat es aber dennoch bis in die jüngere Zeit nie grundsätzlich beanstandet, sondern vielmehr die gesetzgeberische Entscheidung der Anknüpfung an die Zivilrechtsform als gegeben hingenommen.⁵³ Dabei war der Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuer allerdings auch nie streitentscheidend. Insbesondere die Frage nach der Zulässigkeit unterschiedlicher Steuerlasten bei gleichem wirtschaftlichen Sachverhalt, aber unterschiedlicher Zivilrechtsform hat sich dem BVerfG, was den Vergleich von Kapitalgesell-

⁴⁸ Vgl. Sieker (2002), S. 152; Jachmann (2000), S. 62; Waldhoff (2000), S. 219, der zur Begründung auch die Nennung der KSt neben der ESt in Art. 106 Abs. 3 GG heranzieht. Hey will hingegen aus der Finanzverfassung keine Schlüsse auf die verfassungsrechtliche Bewertung des Dualismus von ESt und KSt und den Stellenwert des Gebots der Rechtsformneutralität ziehen. Vgl. dazu Hey (2000), S. 173 f.

⁴⁹ Vgl. Sieker (2002), S. 152.

⁵⁰ Vgl. Lang (2002), § 8 Rn. 82 (S. 198); ders. (1990), S. 115 f.; Hey (2000), S. 166–168; Wendt (1992), S. 75.

⁵¹ Vgl. Jachmann (2000a), S. 41; Sieker (2002), S. 152; Waldhoff (2000), S. 219; Lang (2002), § 8 Rn. 82 (S. 198).

⁵² Vgl. z.B. BVerfG v. 11.11.1964 – 1 BvR 488/62 u.a., BVerfGE 18, S. 234; BVerfG v. 11.7.1967 – 1 BvR 495/63 u.a., BVerfGE 22, S. 160 f..

⁵³ Vgl. BVerfG v. 18.6.1975 – 1 BvR 528/72, BVerfGE 40, S. 116; BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, S. 339 f..

schaften und Personenunternehmen angeht,⁵⁴ in keiner Entscheidung mit dieser Deutlichkeit gestellt. Ohnehin stammt diese Rechtsprechung aus einer Zeit, in der das BVerfG das Steuerrecht noch als eine Art unselbständiges Folgerecht zum Zivilrecht einordnete und im Interesse der Einheit der Rechtsordnung eine Anknüpfung an die Zivilrechtsform für geboten erachtete.⁵⁵ Nachdem in jüngeren Entscheidungen schon angeklungen war, daß das BVerfG das Zivil- und das Steuerrecht mehr und mehr als nebengeordnete Rechtsgebiete ansieht,⁵⁶ hat es nunmehr auch in der sog. Schwarzwaldklinik-Entscheidung für das Umsatzsteuerrecht festgestellt, daß die Rechtsform eines Unternehmens kein geeigneter Anknüpfungspunkt unterschiedlicher Steuerlasten sei, soweit der Belastungsgrund keinen Bezug zur jeweiligen Rechtsform unternehmerischer Betätigung hat.⁵⁷ Damit hat es den Grundsatz rechtsformneutraler Besteuerung – wenn auch nur für die Umsatzsteuer – höchststrichterlich als (eingeschränktes) verfassungsrechtliches Gebot etabliert. Verallgemeinert und auf die direkten Steuern übertragen unterstützt diese Entscheidung die Ansicht des überwiegenden Schrifttums.⁵⁸ Auch der BFH hat in jüngerer Zeit bei einer Richtervorlage nach Art. 100 GG zu § 32c EStG diese Meinung vertreten,⁵⁹ wenn auch seine Rechtsprechung in vorhergehenden Entscheidungen diesbezüglich sehr heterogen war.⁶⁰

2.2.2. Rechtsformneutralität und Freiheitsrechte

Neben Art. 3 Abs. 1 GG findet das Postulat einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung nach Auffassungen in der Literatur seine Grundlage auch in den Freiheitsrechten.⁶¹ Diese könnten beeinträchtigt werden, wenn der Steuerpflichtige durch rechtsformabhängige Belastungsunterschiede zu bestimmten Rechtsformentscheidungen veranlaßt wird und durch diesen faktischen Zwang mittelbar seine aus

⁵⁴ Es ging meist um die Frage, ob innerhalb der Gruppe der KapGes Differenzierungen zwischen personenbezogenen und anonymen KapGes zulässig sind, was in der Regel – allerdings auch im Hinblick auf die Vergleichbarkeit ersterer mit PersG – abgelehnt wurde. Vgl. dazu BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, S. 339 f. und S. 347 f..

⁵⁵ Vgl. BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, S. 340.

⁵⁶ Vgl. BVerfG v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, StuW 1992, S. 187.

⁵⁷ Vgl. BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, S. 156 f..

⁵⁸ Vgl. Hey (2000), S. 164; Sieker (2002), S. 153; Kirchhof (2000a); gegen die Übertragbarkeit: vgl. Birk (2000), Fn. 56 (S. 333).

⁵⁹ Vgl. BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, S. 463.

⁶⁰ Vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 758; BFH v. 14.12.1994 – XI R 37/94, BStBl. II 1995, S. 330; BFH v. 4.11.1958 – I 141/57 U, BStBl. III 1959, S. 51 (Feststellung der Nichtvergleichbarkeit von KapGes und PersU); BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 702 (Versuch der Glättung rechtsformspezifischer Besteuerungsunterschiede im Wege richterlicher Rechtsfortbildung).

⁶¹ Vgl. Sieker (2002), S. 155; Hey (2000), S. 171 f.; Birk (2000), S. 334.

Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 und aus dem Auffanggrundrecht des Art. 2 Abs. 1 GG abgeleitete ökonomische Handlungsfreiheit reduziert wird.⁶² Die eher statische Perspektive des allgemeinen Gleichheitssatzes, bei dem auf die absolute Höhe der Steuerlast abgestellt wird, wird hier also um das dynamische Element steuerbeeinflusster ökonomischer Entscheidungen erweitert, um dessen Ausschluß es auch den ökonomischen Neutralitätspostulaten geht.⁶³

Die Herleitung des Gebots der Rechtsformneutralität aus Art. 12 GG stößt in der Literatur allerdings auch auf Bedenken.⁶⁴ Zwar schütze Art. 12 GG nicht nur vor Vorschriften, mit denen der Gesetzgeber berufsregelnde oder die Berufswahl einengende Zielsetzungen verfolgt, sondern auch vor solchen, die infolge ihrer Gestaltung in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz erkennen lassen.⁶⁵ Aber auch eine solche mittelbare Beeinträchtigung, die lediglich auf ungewollte Auswirkungen von Maßnahmen ohne berufsregelnde Zielsetzung zurückzuführen ist, liege bei einer rechtsformabhängigen Besteuerung nicht vor. So sei eine Beeinträchtigung der in Art. 12 GG geschützten Berufswahl nicht gegeben, da der Betroffene mit der Wahl der Rechtsform nicht eine Entscheidung für einen Beruf treffe, der in der Regel in jeder Rechtsform gleich sei, sondern lediglich die Ausübungsform festlege. Damit komme allenfalls ein Eingriff in die Berufsausübung in Betracht, der aber ebensowenig vorliege, da nach der Rechtsprechung des BVerfGs für das Vorliegen einer objektiv berufsregelnden Tendenz die allgemeine Möglichkeit, einen nicht näher bestimmbareren Personenkreis zu beeinträchtigen, nicht ausreiche, sondern sich vielmehr konkret feststellen lassen müsse, wer von den Auswirkungen der Vorschriften betroffen ist.⁶⁶ Dies sei bei einer rechtsformabhängigen Besteuerung, die alle unternehmerischen Berufszweige in gleicher Weise betrifft, aber nicht der Fall.

Auch Art. 14 Abs. 1 GG wurde als Grundlage eines Gebots rechtsformunabhängiger Besteuerung nicht einhellig befürwortet.⁶⁷ Daß durch den faktischen Zwang, eine bestimmte Rechtsform wählen zu müssen, die Eigentumsgarantie als

⁶² Vgl. Hey (2000), S. 171.

⁶³ Vgl. Hey (2000), S. 171.

⁶⁴ Vgl. Graß (1992), S. 93–96.

⁶⁵ Vgl. Graß (1992), S. 60 und S. 93 f.; BVerfG v. 17.7.1974 – 1 BvR 51/69 u.a., BVerfGE 38, S. 79; BVerfG v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73 u.a., BVerfGE 47, S. 21; BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 197/73, BVerfGE 42, S. 384 f..

⁶⁶ Vgl. BVerfG v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73 u.a., BVerfGE 47, S. 21; vgl. auch BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 197/73, BVerfGE 42, S. 384 f..

⁶⁷ Vgl. Graß (1992), S. 95 f..

besondere Gewährleistungsform der Privatautonomie auf vermögensrechtlichem Gebiet verletzt sei, wurde mit der früheren, nunmehr allerdings geänderten Rechtsprechung des BVerfG⁶⁸ abgelehnt, nach der die Auferlegung von Geldleistungen nur bei erdrosselnder, konfiskatorischer Wirkung den Schutzbereich von Art. 14 GG tangiere und dadurch Einschränkungen erfahre, was aber vom BVerfG im Bereich des Steuerrechts noch nie angenommen wurde.⁶⁹ Mit der Anerkennung einer stärkeren Bedeutung der Eigentumsfreiheit für das Steuerrecht⁷⁰ kann jetzt aber auch Art. 14 Abs. 1 GG verletzt sein, wenn durch die Besteuerung ein Impetus in eine bestimmte Rechtsform ausgeübt und dadurch die ökonomische Dispositionsfreiheit, die auch die Wahl der Rechtsform umfaßt, beeinträchtigt wird.

Abgesehen von diesem Punkt ist dieser Auffassung aber zumindest darin zuzustimmen, daß die Beeinträchtigung der Rechtsformwahl nicht als Eingriff in den nach überwiegender Auffassung ebenfalls durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützten eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb⁷¹ gewertet werden kann, da der Schutz sich nach der Rechtsprechung des BVerfGs nur auf den konkreten Bestand der zum Vermögen gehörenden Sachen und Rechte, nicht jedoch auf bloße Umsatz- und Gewinnchancen sowie tatsächliche Gegebenheiten und Rahmenbedingungen erstreckt⁷², wozu aber die Rechtsform gehört.⁷³

Neben diesen bereits erwähnten Freiheitsrechten macht insbesondere Kirchhof das Gebot der Rechtsformneutralität auch an Art. 9 Abs. 1 GG fest, der als negative Vereinigungsfreiheit gewährleiste, nicht in eine Vereinigung gedrängt zu werden, und den Schutz der einmal gewählten Rechtsform gegenüber dem faktischen Umwandlungszwang einer neuen Steuerrechtslage beinhalte.⁷⁴ Indessen ist dem mit anderen Literaturmeinungen⁷⁵ kritisch gegenüberzustehen. Selbst wenn man mit

⁶⁸ Vgl. BVerfG v. 9.3.1971 – 2 BvR 326/69 u.a., BVerfGE 30, S. 272; BVerfG v. 17.7.1974 – 1 BvR 51/69 u.a., BVerfGE 38, S. 102; BVerfG v. 8.3.1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, S. 327; BVerfG v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, S. 368.

⁶⁹ Vgl. Graß (1992), S. 61 f. und S. 95 f.

⁷⁰ Vgl. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91 u.a., BVerfGE 93, S. 121–165; vgl. zuvor schon BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, S. 169; vgl. auch Hey (1999), Anm. 32.

⁷¹ Vgl. Papier (2002), Art. 14 Rn. 95; Pieroth/Schlink (2000), § 23 II 1 Rn. 905 f. (S. 223); BGH v. 28.6.1984 – III ZR 35/83, BGHZ 92, S. 37; BVerfG v. 8.6.1977 – 2 BvR 499/74 u.a., BVerfGE 45, S. 173; BVerfG v. 31.10.1984 – 1 BvR 35/82 u.a., BVerfGE 68, S. 222 f.

⁷² Vgl. BVerfG v. 22.5.1979 – 1 BvL 9/75, BVerfGE 51, S. 221 f.; BVerfG v. 31.10.1984 – 1 BvR 35/82 u.a., BVerfGE 68, S. 223; Papier (2002), Art. 14 Rn. 100 f.; a.A. BGH v. 28.1.1957 – III ZR 141/55, BGHZ 23, S. 162 f.; BVerwG v. 27.5.1981 – BVerwG 7 C 34.77, BVerwGE 62, S. 226.

⁷³ Vgl. Graß (1992), S. 96.

⁷⁴ Vgl. Kirchhof (2000), S. 230 f.; ders. (2000a); ebenso vgl. Waldhoff (2000), S. 220; vgl. zuvor schon Weber (1980), S. 547.

⁷⁵ Vgl. Pelka (2000), S. 392 f.; Hey (2000), S. 172 f.; Sieker (2002), S. 155–158.

der herrschenden Auffassung davon ausgeht, daß Art. 9 Abs. 1 GG auch wirtschaftliche Vereinigungen umfaßt⁷⁶, kann man diesen nur heranziehen, wenn bestehende Vereinigungen durch die Besteuerung zur Auflösung gezwungen werden bzw. ein Zwang zur Vereinigung aufgebaut wird.⁷⁷ Denn Art. 9 Abs. 1 GG gewährt nur den Zusammenschluß bzw. das Fernbleiben von einer Vereinigung als solcher, nicht aber den Schutz bestimmter Rechtsformen und der mit ihr eventuell verbundenen Wettbewerbsvorteile. Um letzteren geht es aber, wenn die Besteuerung Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Rechtsformen verursacht, die nicht die interne vereinsbildende Betätigung unmöglich bzw. unzumutbar machen, sondern lediglich den Inhalt der Rechtsformentscheidung beeinflussen. Dabei handelt es sich um die externe Betätigung am Markt, durch die die Vereinigung wie jedermann tätig wird und die deshalb nicht den besonderen Schutz des Art. 9 Abs. 1 GG genießt.⁷⁸

2.2.3. Rechtsformneutralität und rechtsstaatliches Übermaßverbot

Schließlich wird Rechtsformneutralität als verfassungsrechtliches Gebot vereinzelt noch im rechtsstaatlichen Übermaßverbot (Art. 20 Abs. 3 GG) verankert, das – gemessen an der gesetzgeberischen Zielsetzung – vor ungeeigneten, nicht erforderlichen und unzumutbaren Steuergesetzen schützen soll.⁷⁹ Zwar ist eine rechtsformabhängige Besteuerung trotz Rechtsformneutralität ein geeignetes Mittel zur Deckung des allgemeinen staatlichen Finanzbedarfs. Es ergeben sich dabei aber Bedenken, wenn der Gesetzgeber durch die Einwirkung auf den Entscheidungsprozeß die ökonomische Handlungsfreiheit beeinträchtigt, ohne daß er damit eine bestimmte Zielsetzung verfolgt. Unter dem Aspekt der Erforderlichkeit des Mittels stellt sich damit nämlich die Frage, ob nicht eine neutrale Ausgestaltung des Steuersystems möglich ist, die bei gleichem Steueraufkommen die ökonomische Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen weniger empfindlich beeinträchtigt.⁸⁰

Zur Rechtsprechung des BVerfG bezüglich der Bedeutung der Freiheitsrechte und des rechtsstaatlichen Übermaßverbots für ein verfassungsrechtliches Gebot der

⁷⁶ Vgl. Löwer (2000), Art. 9 Rn. 31; Hey (2000), S. 172 f.; Weber (1971a), S. 55; a.A. zumindest bei KapGes: vgl. BVerfG v. 20.7.1954 – 1 BvR 459/52 u.a.; BVerfGE 4, S. 26; Stein/Götz (2002), § 40 II (S. 320).

⁷⁷ Vgl. Hey (2000), S. 173.

⁷⁸ Vgl. Pelka (2000), S. 393; Sieker (2002), S. 156; Hey (2000), S. 173.

⁷⁹ Vgl. Graß (1992), S. 63 und S. 97 f..

⁸⁰ Vgl. Graß (1992), S. 97 f..

Rechtsformneutralität ist hinzuzufügen, daß das Gericht diese in seinen bisherigen Entscheidungen zur Überprüfung rechtsformabhängiger Steuernormen nie herangezogen hat, sondern bisher ausschließlich mit Art. 3 Abs. 1 GG operiert hat.⁸¹

Erkennt man also nach diesen Ausführungen ein – zumindest eingeschränktes – verfassungsrechtliches Gebot rechtsformneutraler Besteuerung an, so drängt sich die Frage nach möglichen Rechtfertigungsgründen⁸² für dennoch bestehende steuerliche Belastungsunterschiede auf bzw. bezogen auf Art. 3 Abs. 1 GG dem vorgelagert die Frage danach, wann diese Belastungsunterschiede zwischen den Rechtsformen zur Abbildung unterschiedlicher steuerlicher Leistungsfähigkeit sogar geboten sind.⁸³ Nähere Ausführungen hierzu sollen allerdings unterbleiben, da es im Hinblick auf die der Arbeit zugrundeliegende Frage nach Rechtsformneutralität des Steuersystems nach der Unternehmenssteuerreform alleiniges Ziel dieser Arbeit ist, eventuell bestehende Belastungsunterschiede zu ermitteln und aufzuzeigen, nicht jedoch die erwähnte rechtliche Folgefrage nach deren Vereinbarkeit mit der Verfassung zu stellen, der deshalb aber keineswegs geringere Bedeutung zugemessen werden soll.⁸⁴

2.3. Die Forderung nach Rechtsformneutralität in der Reformdiskussion

Die dargestellten Postulate geben zu verstehen, warum der bereits beschriebene Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuer und die dadurch bedingten rechtsformspezifischen Belastungsunterschiede eine rege, jedoch weitgehend ergebnislose Reformdiskussion entfachten, in deren Zusammenhang auch die Unternehmenssteuerreform 2001 zu sehen ist. Um dies zu verdeutlichen und damit die Bedeutung der dieser Arbeit zugrundeliegenden Fragestellung hervorzuheben, werden im folgenden die Grundzüge der Entwicklung dieser Reformdiskussion um eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung dargestellt. Eine kritische Auseinandersetzung mit den durch die Diskussion hervorgebrachten Reformentwürfen ginge dabei allerdings über den Rahmen dieser Arbeit hinaus und soll deshalb im folgenden unterbleiben.

⁸¹ Vgl. insbesondere BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, S. 151–158.

⁸² Solche können möglicherweise dann vorliegen, wenn es sich um Sozial- oder Vereinfachungszwecknormen handelt, wobei sich die Anforderungen an die Rechtfertigung nach der Intensität der Beeinträchtigung richten. Vgl. zur Rechtfertigung einer nicht neutralen Besteuerung durch konkurrierende Prinzipien Hey (2000), S. 174–180; Lang (2002), § 4 Rn. 124–132 (S. 101–104).

⁸³ Vgl. dazu obige Ausführungen zum allgemeinen Gleichheitssatz (Abschnitt 2.2.1.).

⁸⁴ Vgl. dazu bereits oben schon die Ausführungen zum Ziel der Untersuchung (Abschnitt 1.2.), insbesondere die Fn. 13; zur Verfassungsmäßigkeit der Neuregelungen der Unternehmenssteuerreform: vgl. z.B. Birk (2000), S. 328–336; ders. (2002), Rn. 1110–1113 (S. 342–345).

2.3.1. Der 33. DJT im Jahre 1924 und die Betriebsteuerdebatte

Die Forderung nach rechtsformneutraler Unternehmensbesteuerung ist so alt wie das Nebeneinander von Einkommen- und Körperschaftsteuer.⁸⁵ Bereits im Jahre 1924 veranlaßte das als unvollkommen empfundene dualistische System die Juristen Enno Becker und Max Lion in ihrem Gutachten zum 33. DJT zu der Forderung, „die Einkommen- und die Körperschaftsteuer (..) so zu gestalten, daß die Gewerbetreibenden nicht genötigt werden, der Einkommen- oder Körperschaftsteuer wegen bestimmte Rechtsformen zu wählen oder von einer Rechtsform zur andern überzugehen.“⁸⁶

Dennoch zogen sie daraus weder die Konsequenz, die Abschaffung der Körperschaftsteuer zu verlangen und die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gleich denen einer Personengesellschaft zu besteuern, noch traten sie für die Ausweitung der Körperschaftsteuer auf Personengesellschaften in Form einer allgemeinen Unternehmenssteuer (Betriebsteuer) ein, die Gewinne rechtsformübergreifend gleich behandelt und gegenüber der Besteuerung der natürlichen Personen verselbständigt.⁸⁷ Vielmehr sprachen sie sich aus Praktikabilitätsgründen⁸⁸ für eine Beibehaltung der gesetzestechnischen Anknüpfung an die Rechtsform aus, bei der der steuerbedingte Einfluß auf die Rechtsformwahl durch die Möglichkeit der Option zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer verringert werden sollte.⁸⁹

Anfang der 40er Jahre erhielt die Betriebsteuerdebatte entscheidende Impulse durch Vorstöße von Terhalle⁹⁰ und Fischer⁹¹, denen sich Schmölders⁹² anschloß. Sie gingen schon damals von der Feststellung aus, daß die zivilrechtliche Unterscheidung der Rechtsformen nicht mit wirtschaftlichen Unterschieden korrespondiere, die eine unterschiedliche Besteuerung rechtfertigen könnten.⁹³ Es bildete sich die – heute immer noch tragende⁹⁴ – These heraus, daß die verselbständigte Stellung der Betriebe im Wirtschaftsleben eine Besteuerung anhand von objektiven, allein an der Situation der Unternehmung orientierten

⁸⁵ Vgl. Hey (2000), S. 156.

⁸⁶ Becker/Lion, (1925), Leitsatz B I. 1., S. 429.

⁸⁷ Vgl. Becker/Lion (1925), Leitsatz B II. 1. und 3., S. 430.

⁸⁸ Vgl. Becker/Lion (1925), S. 452 und S. 477.

⁸⁹ Vgl. Becker/Lion (1925), S. Leitsatz B IV. 1. und 2., S. 430 f.; vgl. neben dieser ersten ausführlichen Auseinandersetzung mit diesem Thema in demselben Jahr auch die Anregung einer Unternehmenssteuer bei Findeisen (1924), S. 45.

⁹⁰ Vgl. Terhalle (1943), S. 191–196 und S. 604–621.

⁹¹ Vgl. Fischer (1942), Sp. 601–638.

⁹² Vgl. Schmölders (1943), S. 246–272.

⁹³ Vgl. Fischer (1942), Sp. 622.

⁹⁴ Vgl. Pezzer (1997), S. 8 f.; Tipke (1993), S. 727 f..

Kriterien erfordere.⁹⁵ Diese frühen Entwürfe waren überwiegend als klassische Betriebssteuern mit einer Doppelbelastung entnommener Gewinne konzipiert.⁹⁶ Sie standen im Zusammenhang mit einem gesteigerten Mittelbedarf des Staates infolge des Zweiten Weltkriegs („Kriegsbetriebsteuer“).⁹⁷

Auf einen detaillierten Betriebssteuer-Vorschlag von Boettcher⁹⁸ hin, berief die Verwaltung für Finanzen nach der Währungsreform den sog. Betriebssteuerausschuß ein, der drei verschiedene Gesetzesentwürfe für eine Betriebssteuer hervorbrachte, die sich hinsichtlich des subjektiven Anwendungsbereichs und des Verhältnisses zwischen Betrieb- und Einkommensteuer unterschieden.⁹⁹ Die Vorschläge riefen ein gespaltenes Echo und zum Teil heftige Kritik hervor.¹⁰⁰

In der Folgezeit wurde die Forderung nach Einführung einer rechtsformunabhängigen Betriebssteuer zunächst nicht weiterverfolgt. Später wurde diese jedoch – wie auch die folgenden Ausführungen zeigen – in verschiedenen Modifizierungen, die vor allem hinsichtlich der Reichweite der Betriebssteuer und ihres Verhältnisses zur Einkommen-, Körperschaft- oder auch Gewerbesteuer differenzierten, bis in die heutige Zeit immer wieder aufgegriffen.¹⁰¹

2.3.2. Die Teilhabersteuer (Integrationsmodell)

Ende der 60er Jahre schlugen die Ökonomen Engels und Stützel ein als Teilhabersteuer bezeichnetes Integrationsmodell vor.¹⁰² Wie der Betriebssteuer lag auch diesem Modell die Idee der Gleichbehandlung der verschiedenen Rechtsformen zugrunde.¹⁰³ Allerdings sollte dieses Ziel dadurch erreicht werden, daß genau entgegengesetzt zur Betriebssteuer alle Unternehmensgewinne

⁹⁵ Vgl. Fischer (1942), Sp. 624.

⁹⁶ Vgl. Fischer (1942), Sp. 636; Terhalle (1943), S. 607; anders Schmölders (1943), S. 268 f.: Betriebssteuer als Sollertragsteuer, die auf ESt und KSt angerechnet wird.

⁹⁷ Vgl. z.B. Schmölders (1943), S. 246 f. und S. 266–268.

⁹⁸ Vgl. Boettcher (1947), Sp. 67–90.

⁹⁹ Vgl. Betriebssteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen (1949), Sp. 929–1068.

¹⁰⁰ Kritisch: vgl. Binder (1950), S. 597–600; Bühler (1949), S. 582; zustimmend: vgl. Boettcher (1951), Sp. 411–431; Schmidt (1950), S. 17–26.

¹⁰¹ Vgl. z.B. Flume (1971), S. 692–696; Schipporeit (1980), S. 190–199 (mit Darstellung der bis dahin vertretenen Konzepte auf S. 192); Heidinger (1982), S. 268–272; Elschen (1983), S. 318–333; Knobbe-Keuk (1989), S. 1303–1309; dies. (1993), Einl., S. 5–7; Lang (1989), S. 8–16; ders. (1990), S. 118–129; ders. (1993), Rn. 460–518 (S. 126–143) (mit der Grenzziehung zwischen Investitions- und Konsumeinkommen); Graß (1992), S. 129–141 und S. 160–175; vgl. auch zusammenfassend die Darstellung bei Hey (1999), Anm. 180 und Jacobs, O. (2002), S. 101–105; vgl. in diesem Zusammenhang auch das Modell der Inhabersteuer von Lang (1999) mit Beurteilung von Hey (1999), Anm. 206.

¹⁰² Vgl. Engels/Stützel (1968); Engels (1966), S. 1305 f.; vgl. zusammenfassend auch: Winkler (1969), S. 1058 f., Friauf (1969), S. 27–31.

¹⁰³ Vgl. Engels/Stützel (1968), S. 9.

unabhängig davon, in welcher Rechtsform sie erzielt und ob sie einbehalten oder ausgeschüttet werden, dem Anteilseigner anteilig zugerechnet werden und dort wie alle anderen Einkünfte der progressiven Einkommensteuer unterliegen. Die Körperschaftssteuer sollte wegfallen. Zur Überwindung technischer Schwierigkeiten, die sich gerade bei großen Kapitalgesellschaften aus der Zurechnung auch des thesaurierten Gewinns bei einer Vielzahl von Anteilseignern ergeben, wurde die unmittelbare Erfassung bei der natürlichen Person durch die Erhebung einer Quellensteuer auf Ebene der Kapitalgesellschaft, der sog. Teilhabersteuer, modifiziert. Diese sollte auf die Einkommensteuer der Anteilseigner anrechenbar sein.¹⁰⁴ Die Teilhabersteuer fand insbesondere unter Ökonomen über lange Zeit Zustimmung¹⁰⁵ und auch die Steuerreformkommission von 1971 (Eberhardt-Kommission) lehnte sie bei ansonsten positiver Beurteilung lediglich aufgrund unüberwindbarer technischer Schwierigkeiten ab.¹⁰⁶ Auch wenn der Vorschlag der Teilhabersteuer in der Diskussion gelegentlich noch anklang,¹⁰⁷ fand sie aber dennoch weniger Anhänger als die Betriebsteuer¹⁰⁸ und ist vor dem Hintergrund der sich erst später herausbildenden konzeptionellen Kritik¹⁰⁹ in Deutschland – im Gegensatz zu den USA¹¹⁰ – mehr und mehr in Vergessenheit geraten. Die ihr zugrundeliegende Wertung, die in dem zum Teil vehementen Widerstand gegen eine Abkoppelung der Besteuerung der Unternehmen von der progressiven Einkommensteuer der natürlichen Person weiterlebt,¹¹¹ ist jedoch keineswegs bedeutungslos geworden.

2.3.3. Vorschläge im Vorfeld der Körperschaftsteuerreform 1977, der 53. DJT im Jahre 1980 und der 57. DJT im Jahre 1988

1971 schlug die Eberhardt-Kommission zur Überwindung der Mängel des bestehenden klassischen Systems, insbesondere der steuerlichen Doppelbelastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften, das Vollarrechnungsverfahren vor¹¹², für

¹⁰⁴ Vgl. Engels/Stützel (1968), S. 13 f..

¹⁰⁵ Vgl. Schneider (1975), S. 112; BMF (1967), S. 50 f..

¹⁰⁶ Vgl. BMF (1971), KSt IV Rn. 104–110 (S. 317–320) und Rn. 153–155 (S. 331–336).

¹⁰⁷ Vgl. Engels et al. (Kronberger Kreis) (1989), S. 28 f..

¹⁰⁸ Vgl. Sieker (2002), S. 147.

¹⁰⁹ Vgl. Jacobs, O. (2002), S. 100 f.; Hey (1999), Anm. 185; Tipke (1980), S. 1080; Lang (2002), § 8 Rn. 84 (S. 198); Englisch (1997), S. 782.

¹¹⁰ Zu den US-amerikanischen Teilhabersteuer-Vorschlägen vgl. Hey (1997), S. 189–203 und S. 281–291.

¹¹¹ Vgl. z.B. Wendt (1992), S. 72; Reiß (1999), S. 2017; Watrin (1999), S. 240; Bareis (2000), S. 142; Sigloch (2000), S. 172–174; Siegel et al. (2000), S. 1069 f.; Sieker (2002), S. 165 f..

¹¹² Vgl. BMF (1971), KSt IV Rn. 162 f. (S. 338).

das sich der Gesetzgeber später im Körperschaftsteuergesetz 1977 entschied. Dabei ging man davon aus, daß dieses System – zumindest unter der Voraussetzung eines dem Einkommensteuerspitzensatz entsprechenden Körperschaftsteuersatzes – zur Verwirklichung von Rechtsformneutralität ausreiche und eine Erweiterung des subjektiven Anwendungsbereichs der Körperschaftsteuer nicht notwendig sei.¹¹³

Obwohl sich schon bald die Erkenntnis durchgesetzt hatte, daß umfassende Rechtsformneutralität auch mit dem Vollenrechnungsverfahren nicht zu erreichen war,¹¹⁴ fand sich auch auf dem 53. DJT, der sich im Jahre 1980 erneut mit der Reform der Unternehmensbesteuerung und der Idee einer Betriebsteuer auseinandersetzte, keine Mehrheit für eine rechtsformunabhängige Gewinnbesteuerung.¹¹⁵ Zudem kamen auch Zweifel an der Berechtigung einer rechtsformneutralen Besteuerung auf.¹¹⁶

Der 57. DJT im Jahre 1988 hingegen forderte den Gesetzgeber wiederum dazu auf zu überprüfen, ob Personenunternehmen einer der Körperschaftsteuer vergleichbaren Betriebsteuer unterworfen werden sollten.¹¹⁷

2.3.4. Reformbestrebungen Anfang der 90er Jahre

Anfang der 90er Jahre befaßten sich zwei Gremien zeitgleich mit der Reform der Unternehmensbesteuerung. Der wissenschaftliche Beirat beim BMF empfahl unter Beibehaltung des Vollenrechnungsverfahrens im Interesse größerer Rechtsformneutralität den Körperschaftsteuerthesaurierungssatz dem Einkommensteuerspitzensatz anzugleichen.¹¹⁸ Auf die Frage der Rechtsformneutralität ging auch die Goerdeler-Kommission ein, deren zentrale Zielsetzung aber die Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen durch Senkung der Abgabenbelastung für Unternehmen war. Die Kommission sprach sich mit dem Hinweis, eine allgemeine Unternehmenssteuer führe zu einer ungewollten Scheduling der Einkommensteuer und zu technischen Schwierigkeiten,¹¹⁹ jedoch auch gegen eine

¹¹³ Vgl. BMF (1971), KSt IV Rn. 113 (S. 321) und Rn. 160 (S. 337 f.); BT-Drucks. 7/1470 v. 9.1.1974, S. 326 f..

¹¹⁴ Vgl. Ständige Deputation des DJT (1980), Beschluß I.3, S. O 180; Knobbe-Keuk (1980), S. O 11; Tipke (1980), S. 1080.

¹¹⁵ Vgl. Ständige Deputation des DJT (1980), Beschluß I.1, S. O 180; vgl. stellvertretend Littmann (1980), S. O 42, der die Problemlösung durch das Vollenrechnungsverfahren als der Betrieb- und Teilhabersteuer überlegen und hinsichtlich der Forderung nach Rechtsformneutralität als annehmbare und zufriedenstellende Lösung ansah.

¹¹⁶ Vgl. Littmann (1980), S. O 43–O 45.

¹¹⁷ Vgl. Ständige Deputation des DJT (1988), Beschluß IV. 5, S. N 212.

¹¹⁸ Vgl. BMF (1990), S. 36 f..

¹¹⁹ Vgl. BMF (1991), Rn. 387 und Rn. 390 (S. 174–176).

solche aus und setzte statt dessen ebenfalls auf die systemimmanente Behebung rechtsformbedingter Belastungsunterschiede durch die Gleichschaltung der besagten Steuersätze, die zudem beide im Interesse größerer internationaler Wettbewerbsfähigkeit gesenkt werden sollten.¹²⁰

Damit wird eine Trendwende von einer stark systematischen, an der Herstellung von Rechtsformneutralität orientierten, zu einer verstärkt pragmatischen, an der Sicherung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland ausgerichteten, Reformdebatte deutlich,¹²¹ die aber nicht bedeutet, daß das frühere Hauptanliegen bedeutungslos geworden ist. Da sich nämlich die mit der neuen Ausrichtung aufgeworfenen konzeptionellen Fragen weitgehend mit dem Ziel einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung decken¹²², ist vielmehr auch die Diskussion um eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung, insbesondere das Interesse an der Einführung einer (rechtsformunabhängigen) allgemeinen Unternehmenssteuer, wieder erstarkt.¹²³

2.3.5. Vorschläge einer umfassenden an der Einmalbelastung des Lebens- einkommens orientierten Neuordnung des Steuersystems

Dabei erfährt die Diskussion in den letzten Jahren auch neue Impulse durch – nicht kritiklos gebliebene¹²⁴ – Vorschläge, die im Rahmen einer konsumorientierten, auf die Einmalbelastung des Lebenseinkommens abzielenden Neuordnung des Steuersystems auch zu rechtsformneutralen Lösungen bei der Frage der Reform der Unternehmensbesteuerung kommen.¹²⁵ Rechtsformneutralität erweist sich dabei als eine von vielen Konkretisierungen eines umfassenden Katalogs von Neutralitäts-

¹²⁰ Vgl. BMF (1991), Rn. 370 (S. 168).

¹²¹ Vgl. BMF (1990), S. 6–8 und S. 14; BMF (1991), Rn. 369 (S. 167); Wendt (1992), S. 66 und S. 69; Reiß (1999), S. 2011; Hey (1999), Anm. 183.

¹²² Eine Betriebsteuer bietet die Möglichkeit, den thesaurierten Gewinn für alle Unternehmen, also gerade auch für den in Deutschland überwiegenden Anteil an Personenunternehmen (83,3% aller Unternehmen in 1998, vgl. dazu Hansen (2001), S. R 34), niedriger als den ausgeschütteten/ entnommenen zu besteuern und damit dem internationalen Steuersenkungstrend gerecht zu werden, ohne die möglicherweise gleichheitswidrige Schere zwischen ESt-Satz für PersU und KSt-Satz für KapGes zu vergrößern oder eine entsprechende Senkung des ESt-Satzes damit verbinden zu müssen. vgl. dazu Knobbe-Keuk (1989), S. 1305; Hey (1999), Anm. 183 und Anm. 191.

¹²³ Vgl. für einen Systemwechsel zu einer Betriebsteuer: Graß (1992), S. 160–175; Englisch (1997), S. 783–787; Pezzer (1997), S. 19; Endriss (1998), S. 1251–1255; dagegen: Wendt (1992), S. 66–80; Watrin (1999), S. 238–242; Sieker (2002), S. 163–168.

¹²⁴ Vgl. zusammenfassend Jacobs, O. (2002), S. 120–124.

¹²⁵ Vgl. umfassend zur Konsumorientierung: Rose, M. (1991) und Kaiser (1992); vgl. insbesondere Rose, M. (1989), S. 191–193; ders. (1991b), S. 213; ders. (1996), S. 1089 f.; ders. (1996a), S. 161–167; Lang (1991), S. 326–340; ders. (1993), Rn. 460–518 (S. 126–143); Schreiber (1998), S. 65.

anforderungen, die an das Steuersystem gestellt werden.¹²⁶ Unter diesen Vorschlägen sind insbesondere das System von Lang¹²⁷, der im Vorfeld der Unternehmenssteuerreform 2001 noch ein Übergangsmodell¹²⁸ vorgeschlagen hat, sowie die sog. Einfachsteuer von Rose¹²⁹ hervorzuheben. Um diese neutrale Besteuerung zu gewährleisten, sehen beide als ergänzendes Element zu einer spar- bzw. zinsbereinigten Besteuerung der Haushalte eine proportionale Steuer auf alle zinsbereinigten – für alle Unternehmen unabhängig von der Rechtsform in gleicher Weise ermittelten – Gewinne vor.¹³⁰ Im System der Einfachsteuer erfolgt diese Belastung für sog. Durchreichgesellschaften (Unternehmen mit persönlicher Beteiligungsstruktur, die bestimmte weitere Voraussetzungen erfüllen) sowie für Einzelunternehmen im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer, für Publikumsgesellschaften erfolgt sie abschließend auf Unternehmensebene mit der Gewinnsteuer, was zumindest innerhalb der ersten Gruppe zu Rechtsformneutralität führt.¹³¹ Im System von Lang werden alle buchführungspflichtigen Unternehmen einer Unternehmenssteuer mit einheitlichem Steuersatz unterworfen.¹³² Auch das Übergangsmodell verwirklicht bereits die rechtsformneutrale Gleichbehandlung bei Thesaurierung, indem neben die Körperschaftsteuer für Publikumsgesellschaften mit gleichem Steuersatz die sog. Inhabersteuer für persönlich geführte Unternehmen tritt.¹³³

Die beschriebene, kontrovers geführte Diskussion und die zuvor angeführten Postulate geben zu verstehen, warum insbesondere auch die Rechtsformneutralität der Besteuerung ein zentraler Punkt bei den Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform 2001 war und sich gerade auch in dieser Hinsicht große Erwartungen an sie richteten.

Hieran anknüpfend steht deshalb nun die Unternehmenssteuerreform selbst hinsichtlich der Forderung nach rechtsformneutraler Besteuerung im Vordergrund des weiteren Vorgehens. Um in eine diesbezügliche Analyse dieser Reform

¹²⁶ Vgl. hierzu Jacobs, O. (2002), S. 111–113.

¹²⁷ Vgl. Lang (1993).

¹²⁸ Vgl. Lang (1999) (Inhabersteuer).

¹²⁹ Vgl. Rose, M. (2002).

¹³⁰ Vgl. zu diesem Konzept schon Boadway/Bruce (1984), S. 231–239. Eine unter diesen Gesichtspunkten äquivalente Cash-Flow-Unternehmenssteuer wird mangels Realisierungschancen in diesem Zusammenhang abgelehnt. Vgl. Rose, M. (1991a), S. 31; Lang (1993), Rn. 511 (S. 141).

¹³¹ Vgl. Rose, M. (2002a), S. 23–29. Zu den Publikumsgesellschaften besteht ein Unterschied darin, daß bei Besteuerung im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer persönliche Abzüge zu beachten sind, was bei der abschließenden Besteuerung auf Unternehmensebene nicht der Fall ist.

¹³² Vgl. Lang (1993), Rn. 24 (S. 7), Rn. 484 (S. 132), Rn. 500 (S. 137), Rn. 512 (S. 141) und Rn. 652 (S. 182).

¹³³ Vgl. Lang (1999), S. 25.

einsteigen zu können, soll zunächst das folgende Kapitel noch einen Überblick über die wesentliche Änderungen der Reform geben.

3. Die Änderungen durch die Unternehmenssteuerreform 2001

Um diese deutlich zu machen, wird teilweise auf die vor der Unternehmenssteuerreform geltenden Regelungen Bezug genommen. Die Darstellung erfolgt dreiteilig. Zunächst wird die Reform der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, anschließend die Reform der Besteuerung von Personenunternehmen und schließlich noch die Maßnahmen zur Gegenfinanzierung der mit der Reform einhergehenden Entlastungen erörtert. Die getrennte Darstellung der Reform der Kapitalgesellschaften und der der Personenunternehmen folgt daraus, daß – wie bereits erwähnt¹³⁴ – das Unternehmenssteuerrecht auch nach der Reform noch durch den Dualismus von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer geprägt ist. Während es für die Besteuerung von Personenunternehmen kein eigenes Gesetz gibt und die durch sie erzielten Gewinne unmittelbar dem Einzelunternehmer bzw. bei Personengesellschaften anteilig den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer besteuert werden (sog. Transparenzprinzip),¹³⁵ gilt insbesondere für Kapitalgesellschaften gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG das Körperschaftsteuergesetz, das die erzielten Gewinne von den Anteilseignern verselbständigt auf Unternehmensebene besteuert. Kapitalgesellschaften stehen damit als eigenständiges Steuersubjekt der Körperschaftsteuer neben den Anteilseignern als Steuersubjekte der Einkommensteuer (sog. Trennungsprinzip),¹³⁶ was zu Doppelbelastungen führen kann, wenn ausgeschüttete Gewinne (Dividenden), die bereits auf Unternehmensebene der Körperschaftsteuer unterlagen, beim Anteilseigner noch einmal als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) mit Einkommensteuer belastet werden.

3.1. Reform der Besteuerung von Kapitalgesellschaften

Um solche Doppelbelastungen zu vermeiden, hatte der Gesetzgeber 1977 das sog. Vollarrechnungsverfahren eingeführt.¹³⁷ Die tiefgreifendste Änderung der

¹³⁴ Vgl. dazu oben die Entwicklung der Fragestellung (Abschnitt 1.1.).

¹³⁵ Vgl. Birk (2002), Rn. 592 (S. 182); Lang (2002), § 8 Rn. 83 (S. 198); van Lishaut (2000), S. 187.

¹³⁶ Vgl. Lang (2002), § 8 Rn. 83 (S. 198); Birk (2002), Rn. 1067–1069 (S. 328); van Lishaut (2000), S. 187.

¹³⁷ Vgl. dazu oben die Ausführungen zur Reformdiskussion (Abschnitt 2.3.3.).

Unternehmenssteuerreform besteht in der Abschaffung dieses Systems zum 1.1.2001¹³⁸ und seiner Ersetzung durch das sog. Halbeinkünfteverfahren.¹³⁹ Dieser Systemwechsel wird im folgenden beschrieben, indem zunächst die Grundlinien des Anrechnungsverfahrens erörtert und anschließend das Halbeinkünfteverfahren und die mit ihm einhergehenden Neuerungen dargestellt werden.¹⁴⁰

3.1.1. Das abgeschaffte Vollanrechnungsverfahren

Das Anrechnungsverfahren (§§ 27–47 KStG a.F.¹⁴¹) beruhte auf dem Grundgedanken, daß die Besteuerung bei der Körperschaft nur eine vorläufige war, und erst bei einer Ausschüttung an den Anteilseigner die endgültige Steuerbelastung nach dessen individuellen Verhältnissen folgen sollte.¹⁴² Die alten Regelungen sahen einen gespaltenen Körperschaftsteuertarif von im Regelfall 40% für einbehaltene (§ 23 Abs. 1 KStG a.F.) und 30% für ausgeschüttete Gewinne (§ 27 Abs. 1 KStG a.F.) vor.¹⁴³ Im Falle der Ausschüttung mußte damit zunächst die Ursprungsbelastung in die Ausschüttungsbelastung transformiert werden (§§ 27–43 KStG a.F.), womit sichergestellt wurde, daß jede Ausschüttung mit demselben Steuersatz belastet war. Diese Transformation bestand somit regulär in einer Körperschaftsteuerminderung von 10%, konnte aber auch durchaus davon abweichen, wenn die ausgeschütteten Gewinne in einem Jahr mit anderer Tarifbelastung entstanden waren oder wenn das ausgeschüttete Eigenkapital aus steuerfreien oder -begünstigten Vermögensmehrungen stammte. Um angesichts der unterschiedlichen steuerlichen Vorbelastungen des Eigenkapitals den Überblick zu behalten, wurde das gesamte für Ausschüttungen zur Verfügung stehende Eigenkapital (sog. verwendbares Eigenkapital, § 29 KStG a.F.) nach der jeweiligen Vorbelastung gemäß § 30 KStG a.F. in Teilbeträge gegliedert, die bei jeder Körperschaftsteuerveranlagung gesondert festgestellt wurden (§ 47 KStG a.F.).

¹³⁸ Im Regelfall, d.h. bei offenen Gewinnausschüttungen für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr, war das Anrechnungsverfahren allerdings im Jahre 2001 noch anzuwenden. Das Halbeinkünfteverfahren fand dann erstmals im VZ 2002 Anwendung. Lediglich bei vGA und bei offenen Vorabauschüttungen im laufenden Wirtschaftsjahr war die Anwendung schon im VZ 2001 möglich. Vgl. auch die umfangreichen Übergangsregelungen in §§ 36–40 KStG, nach denen Teile des Anrechnungsverfahrens sogar bis ins Jahr 2016 von Bedeutung bleiben. Vgl. Birk (2002), Rn. 1098 (S. 336 f.); Güntel/Fenzl/Hagen (2000), S. 449–453; Frotscher (2000), S. 2280–2292; Rödder/Metzner (2000), S. 960 f..

¹³⁹ Vgl. dazu kritisch: Siegel et al. (2000), S. 1269 f..

¹⁴⁰ Vgl. zum Verständnis der Funktionsweise der beiden Verfahren im Fall der Ausschüttung die vergleichende Beispielrechnung im Anhang dieser Arbeit.

¹⁴¹ Gemeint ist die bis zum VZ 2000 geltende Fassung.

¹⁴² Vgl. zu den folgenden Ausführungen zum Anrechnungsverfahren Birk (2002), Rn. 1098–1104 (S. 336–340).

¹⁴³ Vgl. Birk (2002), Rn. 1091 f. (S. 334); PWC Deutsche Revision (2000), S. 44.

Daneben hatte die ausschüttende Körperschaft noch 25% Kapitalertragsteuer von der Ausschüttung einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen, die aber als Quellensteuer wie eine Steuervorauszahlung auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet und gegebenenfalls auch erstattet wurde.¹⁴⁴

Auf Ebene des Anteilseigners wurden zunächst die einkommensteuerpflichtigen Einnahmen erfaßt, zu denen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht nur die Barausschüttung (einschließlich der anrechenbaren Kapitalertragsteuer) selbst gehörte, sondern gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG a.F.¹⁴⁵ auch die anrechenbare Körperschaftsteuer, die durch formalisierte Bescheinigungen nachgewiesen werden mußte (§§ 44–46 KStG a.F.).

Auf die daraufhin festgesetzte Einkommensteuer wurde schließlich neben der Kapitalertragsteuer auch die für Rechnung der Kapitalgesellschaft abgeführte Körperschaftsteuer schematisch in Höhe von $\frac{3}{7}$ ¹⁴⁶ der Barausschüttung (wiederum einschließlich Kapitalertragsteuer) angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a.F.). Die endgültige Belastung des ausgeschütteten Gewinns war damit im Anrechnungsverfahren aufgrund der vollständigen Anrechnung der von der Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer allein vom individuellen Einkommensteuersatz des Anteilseigners abhängig.

3.1.2. Das neue Halbeinkünfteverfahren und Folgeänderungen

Dieses Verfahren wurde abgeschafft und dafür das Halbeinkünfteverfahren eingeführt. Neben dem übergeordneten Hauptziel der Unternehmenssteuerreform, die Unternehmen im Hinblick auf den sich zunehmend verschärfenden internationalen wirtschaftlichen Wettbewerb steuerlich zu entlasten und arbeitsplatzfördernde Effekte zu bewirken, sollte mit der Abschaffung des komplizierten Anrechnungsverfahrens eine Steuervereinfachung sowie die Vermeidung von Mißbräuchen, denen das Anrechnungsverfahren nicht zuletzt auch wegen seiner Kompliziertheit in hohem Maße ausgesetzt war,¹⁴⁷ erreicht werden. Ferner spielte

¹⁴⁴ Vgl. zur Quellensteuer Birk (2002), Rn. 575 (S. 180).

¹⁴⁵ Gemeint ist auch hier die bis zum VZ 2000 geltende Fassung.

¹⁴⁶ Diese Formel spiegelte das Verhältnis von Ausschüttungsbelastung und Barausschüttung (30:70) wider, womit eine vollständige Entlastung von der KSt erreicht und eine Doppelbelastung vermieden wurde. Dies macht auch verständlich, warum bei Ausschüttung zunächst immer eine einheitliche Ausschüttungsbelastung von 30% hergestellt werden mußte. Die Berücksichtigung der individuellen Vorbelastung auf der Ebene des Anteilseigners wäre verwaltungstechnisch zu aufwendig gewesen.

¹⁴⁷ Vgl. z.B. zum sog. „Dividendenstripping“ für ausländische Anteilseigner, durch die die für sie mangels Anrechnungsmöglichkeit geltende Definitivbelastung der Gewinne mit KSt umgangen werden konnte, Birk (2002), Fn. 498 (S. 342).

dabei die sowohl in politischer als auch in rechtlicher Hinsicht fehlende Europatauglichkeit¹⁴⁸ des Anrechnungsverfahrens eine große Rolle.¹⁴⁹ Mit dem Halbeinkünfteverfahren ist der Gesetzgeber im Grundsatz zu einem klassischen System mit einer definitiven Körperschaftsteuer zurückgekehrt, das einen für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne einheitlichen und unter dem Gesichtspunkt internationaler Wettbewerbsfähigkeit deutlich gesenkten Körperschaftsteuersatz von 25% (§ 23 Abs. 1 KStG) vorsieht.¹⁵⁰ Auf die Körperschaftsteuerbelastung der Kapitalgesellschaft hat eine Ausschüttung damit grundsätzlich keine Auswirkungen mehr. Im Falle der Ausschüttung ist von der Kapitalgesellschaft weiterhin aber die auf die Einkommensteuer des Anteilseigners voll anrechenbare Kapitalertragsteuer einzubehalten, die allerdings auf nur noch 20% des Gesamtbetrags der Ausschüttung (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG) reduziert wurde.¹⁵¹ Auf Ebene des Anteilseigners wird allerdings die uneingeschränkte Rückkehr zum klassischen System der Doppelbelastung dadurch vermieden, daß gemäß § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d–i EStG die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft beim Anteilseigner nur zur Hälfte als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfaßt und in die Einkommensbesteuerung einbezogen werden.¹⁵² Diese Regelung greift für in Privatvermögen gehaltene Anteile und auch für solche, die im Betriebsvermögen eines gewerblich tätigen Einzelunternehmers, einer Personengesellschaft oder eines Freiberuflers gehalten werden.¹⁵³ Ist Gesellschafterin dagegen eine Kapitalgesellschaft, so kann diese die Dividenden ihrer Tochtergesellschaft ohne Rücksicht auf eine bestimmte Beteiligungshöhe und Mindestbesitzzeit steuerfrei nach § 8b Abs. 1 KStG vereinnahmen (sog. Dividenden- oder Schachtelprivileg).¹⁵⁴ Dies gilt auch in den Fällen einer mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft

¹⁴⁸ Die EU-Kommission hatte gegen die Bundesrepublik bereits ein Prüfverfahren im Hinblick auf einen möglichen Verstoß gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit eingeleitet.

¹⁴⁹ Vgl. zu den Gründen für den Wechsel FR (1999), S. 581; Birk (2002), Rn. 1106–1109 (S. 341 f.); Pezzer (2000), S. 144–146.

¹⁵⁰ Vgl. Lang (2000), S. 457; Herzig (2001), S. 254; PWC Deutsche Revision (2000), S. 30. Im Thesaurierungsfall führt dies unter Einbeziehung der GewSt (mit unterstelltem kommunalen Hebesatz von 400%) zu einer um 12,5% geringeren Gesamtbelastung als das alte System (37,5% nach neuem Recht gegenüber 50% nach altem; jeweils ohne Einbeziehung des SolZ).

¹⁵¹ Vgl. Birk (2002), Rn. 1093 (S. 335). Dies bedeutet wegen der folgend beschriebenen nur hälftigen Besteuerung der Dividenden aber eine 40%ige einkommensteuerliche Vorbelastung. Vgl. Rödder/Schumacher (2000), Fn. 10 (S. 354).

¹⁵² Vgl. FR (1999), S. 581; Harle/Kulemann (2001), S. 26; Clausen (2000), S. 15. Der ursprünglich vorgesehene Progressionsvorbehalt wurde fallengelassen.

¹⁵³ Vgl. Clausen (2000), S. 15.

¹⁵⁴ Dies gilt über § 7 Abs. 1 GewStG auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags. Vgl. BT-Drucks. 14/2683 v. 15.2.2000, S. 162.

(§ 8b Abs. 6 KStG).¹⁵⁵ Damit wird systematisch konsequent eine Kumulation der Körperschaftsteuerbelastung in der Kapitalgesellschaftssphäre vermieden. Dividenden von inländischen und von ausländischen Kapitalgesellschaften werden nach diesen neuen Regelungen grundsätzlich gleich behandelt.¹⁵⁶

Neuerungen ergeben sich durch das Halbeinkünfteverfahren auch im Bereich des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs. Aufwendungen, die mit den zur Hälfte steuerpflichtigen Dividendeneinnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen sind unabhängig davon, ob in dem Veranlagungszeitraum tatsächlich Dividenden zugeflossen sind, gemäß § 3c Abs. 2 S. 1 EStG auch nur zur Hälfte abzugsfähig, was aber in der Literatur auf erhebliche Kritik stößt. Unter der Annahme der wirtschaftlichen Einheit von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner¹⁵⁷ habe der Gesetzgeber mit dieser Regelung entgegen dem ersten Anschein das Halbeinkünfteverfahren gerade nicht folgerichtig umgesetzt, da nach dessen Idee die hälftige („halbe“) Besteuerung auf Anteilseignerebene die definitive niedrige („halbe“) Vorwegbelastung auf Unternehmensebene ergänzen soll, mit der Folge, daß so letztlich insgesamt eine Voll- bzw. Einmalbelastung erreicht wird, die typisierend der Belastung anderer Einkunftsarten entspricht und die deshalb auch einen vollen Abzug zulassen müßte.¹⁵⁸ Sinn der Regelung ist es, eine wirtschaftliche Doppelbelastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften zu vermeiden – ein Ergebnis, das alternativ auch durch Anwendung eines reduzierten Ausschüttungssatzes hätte erreicht werden können, bei dem der Halbabzug offenkundig fehl am Patze wäre.¹⁵⁹

Ist Anteilseigner eine Kapitalgesellschaft, die Dividenden steuerfrei vereinnahmen kann, so ist die Rechtslage eine andere, da nicht § 3c Abs. 2 EStG, sondern dessen Abs. 1 einschlägig ist. Dieser sieht ein Abzugsverbot für Betriebsausgaben vor, soweit diese in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Ähnlich der obigen Argumentationsweise dürfte dieses Abzugsverbot unter Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise

¹⁵⁵ Vgl. Herzig (2001), S. 254; Clausen (2000), S. 15.

¹⁵⁶ Eine sog. Schütt-aus-Hol-zurück-Politik, bei der beim Anrechnungsverfahren durch Gewinnausschüttungen und anschließende Wiedereinbringung der Gewinne Steuereinsparungen möglich waren, führt nach den neuen Regelungen zwischen KapGes zumindest im Inland nicht zu Steuervorteilen und bei natürlichen Personen sogar zu Steuernachteilen und ist damit steuerlich nicht mehr interessant. Vgl. dazu Herzig (2001), S. 254; Schiffers (2000), S. 1013.

¹⁵⁷ Bei Annahme wirtschaftlicher Trennung von KapGes und Anteilseigner und getrennter steuerlicher Belastbarkeit ist der „Halbabzug“ folgerichtig. Vgl. dazu Sigloch (2000), S. 166.

¹⁵⁸ Vgl. dazu Sigloch (2000), S. 166; Krawitz (2000), S. 1723; Crezelius (2001), S. 227; Schön (2000), S. 154 f.; Bareis (2000), S. 140 f.; Pezzer (2000), S. 149 f.; Schreiber (2002), S. 565 f.; Hundsdorfer (2001), S. 2242–2250; Förster (2001), S. 1238 f.

¹⁵⁹ Vgl. Sigloch (2000), S. 166.

allerdings eigentlich nicht zum Tragen kommen, da die Dividenden bereits bei der Tochtergesellschaft der Körperschaftsteuer unterlagen und deshalb nicht steuerfrei sind.¹⁶⁰ Nur bei Begrenzung der Perspektive auf die empfangende Kapitalgesellschaft trifft dies zu. Dennoch schlug die Absicht der Bundesregierung, das Abzugsverbot für diesbezügliche Aufwendungen im UntStFG¹⁶¹ zu beseitigen, fehl, so daß § 3c Abs. 1 EStG insofern weiterhin Anwendung findet. Er kann aber zumindest teilweise durch das sog. „ballooning-concept“¹⁶² ausgeschaltet werden. Bei Kapitalgesellschaften gilt wiederum eine andere Regelung, wenn es sich um Dividenden aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft handelt. Hier werden gemäß § 8b Abs. 5 KStG – wie bereits bislang – pauschal 5% der Dividende als nicht abziehbare Betriebsausgaben angesetzt, was im Ergebnis zu einer effektiven Besteuerung der Dividendenerträge von 5% führt.¹⁶³

Schließlich ist auch die Veräußerungsgewinnbesteuerung dem neuen System folgerichtig angepaßt worden. Für natürliche Personen und Personenmehrheiten als Veräußerer von Anteilen an inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften kommt damit gemäß § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a–c und j das Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung. Dies gilt wiederum grundsätzlich unabhängig davon, ob sich die Anteile im Betriebsvermögen oder im Privatvermögen befinden, es sich um Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG (wesentliche Beteiligungen) handelt oder die Veräußerung den Tatbestand des privaten Veräußerungsgeschäfts nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (Ein-Jahres-Frist) erfüllt. Es gelten allerdings einige Besonderheiten, z.B. für einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG.¹⁶⁴ Daneben ist bei den Veräußerungsgeschäften nach § 17 Abs. 1 EStG die die Steuerpflicht auslösende Grenze für wesentliche Beteiligungen von 10% auf

¹⁶⁰ Vgl. Herzig (2001), S. 254; Rödder/Schumacher (2000), S. 357; Rödder (2000), S. 61; Schreiber (2002), S. 565 f.; Fox (2000), S. 29 f.. Vgl. auch die Rechnungen bei Rödder/Schumacher (2000), S. 357, die zu dem Ergebnis kommen, daß die Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG trotz Dividendenfreistellung zu einer höheren Gesamtbelastung einer erhaltenen Dividende als nach derzeitigem Recht führen kann.

¹⁶¹ Vgl. „Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts“ (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz) v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3858– 3878.

¹⁶² Nach diesem Konzept werden Dividenden nicht jährlich, sondern in mehrjährigen Abständen gezahlt, was in dividendenlosen Jahren die Abziehbarkeit der mit der Beteiligung verbundenen Betriebsausgaben ermöglicht. Vgl. dazu Bergemann (2000), S. 1413; Herzig (2001), S. 255; Güntel/Fenzl/Hagen (2000), S. 447; Hundsdorfer (2001), S. 2243; Schwedhelm/Olbing/Binnewies (2000), S. 1177.

¹⁶³ Vgl. Clausen (2000), S. 15. Nach Herzig (2001), S. 255, greift diese Regelung nicht, wenn die effektiv angefallenen Betriebsausgaben unter 5% der Dividendenerträge liegen.

¹⁶⁴ Vgl. Fox (2000), S. 26.

1% gesenkt worden, was auch die Abschaffung des § 50c EStG möglich machte.¹⁶⁵ Für Kapitalgesellschaften als Veräußerer von Kapitalgesellschaftsanteilen folgt das StSenkG ebenfalls dem systematisch gebotenen Pfad der Gleichbehandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen und stellt letztere gemäß § 8b Abs. 2 KStG deshalb grundsätzlich steuerfrei.¹⁶⁶ Die Steuerbefreiung gilt auch hier wieder sowohl für Auslands- als auch für Inlandsbeteiligungen wie auch in Fällen der mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft.¹⁶⁷ Einschränkungen der Steuerbefreiung ergeben sich hier insbesondere aus § 8b Abs. 4 KStG. Korrespondierend zur Steuerbefreiung der Veräußerungsgewinne ist ein erzielter Veräußerungsverlust bei Kapitalgesellschaften stets unbeachtlich (§ 8b Abs. 3 KStG). Bei natürlichen Personen als Anteilseigner ist ein solcher nur zur Hälfte berücksichtigungsfähig. Bei Aufwendungen finden hier auch die schon oben bei den Dividendeneinnahmen beschriebenen Regelungen des § 3c EStG entsprechende Anwendung.¹⁶⁸

3.2. Reform der Besteuerung von Personenunternehmen

Wegen der vorherrschenden Stellung der Personenunternehmen in Deutschland¹⁶⁹ war es unabdingbar, im Rahmen einer Unternehmenssteuerreform, die die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft im internationalen Vergleich stärken sollte,¹⁷⁰ auch für Personenunternehmen eine deutliche Steuerentlastung vorzusehen. Anders als für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner wurde die Besteuerung der Personenunternehmen allerdings nicht strukturell reformiert. Zu den Eckpunkten der Reform der Besteuerung der Personenunternehmen gehörte zunächst die schrittweise Absenkung der Einkommensteuersätze bis zum Jahr 2005¹⁷¹ verbunden mit einer parallelen Anhebung der Grundfreibeträge (die allerdings beide auch jedem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft zugute kommen). Die folgende Tabelle zeigt diese Entwicklung beginnend mit dem Jahr 2000 auf.¹⁷²

¹⁶⁵ Die Herabsenkung der Wesentlichkeitsgrenze führt zur rückwirkenden Verstrickung von stillen Reserven in bisher nicht wesentlichen Beteiligungen von weniger als 10%, was verfassungsrechtlich nicht unproblematisch ist. Vgl. Rödder/Schumacher (2000), S. 367; Bergemann (2000), S. 1415.

¹⁶⁶ Vgl. Clausen (2000), S. 15; Herzig (2001), S. 255; Rödder/Schumacher (2000), S. 366 f..

¹⁶⁷ Vgl. PWC Deutsche Revision (2000), S. 30; Clausen (2000), S. 15.

¹⁶⁸ Vgl. Rödder/Schumacher (2000), S. 368.

¹⁶⁹ Vgl. dazu bereits die in Fn. 122 genannte Zahl eines Anteils PersU von 83,3% in 1998.

¹⁷⁰ Vgl. BT-Drucks. 14/2683 v. 15.2.2000, S. 92 f.

¹⁷¹ Gegenwärtig wird eine Vorziehung der letzten Steuerreformstufe auf den 1.1.2004 diskutiert, die allerdings noch nicht beschlossen worden ist. Solange dies noch nicht der Fall ist, wird auch hier noch von der alten Regelung ausgegangen.

¹⁷² Vgl. dazu PWC Deutsche Revision (2000), S. 33 und Riotte (2000), S. 6.

	2000	2001	2002	2003/2004	2005
Eingangssteuersatz	22,9%	19,9%	19,9%	17%	15%
Spitzensteuersatz	51%	48,5%	48,5%	47%	42%
Grundfreibetrag	13.499 DM	14.093 DM	7.235 €	7.426 €	7.664 €

Abbildung 1: Entwicklung der Einkommensteuersätze und Grundfreibeträge

Über die Senkung der Einkommensteuersätze hinaus wurden die Personenunternehmen durch § 35 Abs. 1 EStG entlastet, der die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG a.F. ersetzte.¹⁷³ § 35 Abs. 1 EStG sieht vor, daß sich die tarifliche Einkommensteuer um das 1,8-fache des festgesetzten Gewerbesteuermeßbetrags¹⁷⁴ (unabhängig von dem in der jeweiligen Gemeinde geltenden Hebesatz) ermäßigt, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt (sog. Basismodell¹⁷⁵). Zusätzlich bleibt auch der Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer¹⁷⁶ erhalten. Mit der pauschalen Gewerbesteueranrechnung und dem weiterhin gewährten Betriebsausgabenabzug wollte der Gesetzgeber im Ergebnis eine wirtschaftliche Neutralisierung der Gewerbesteuer erreichen und die Gesamtbelastung der gewerblichen Einkünfte der Steuerbelastung anderer, nicht mit Gewerbesteuer belasteter Einkünfte annähern.¹⁷⁷ Mit dieser Begünstigung für Personenunternehmen sollte eine den Kapitalgesellschaften vergleichbare Entlastung geschaffen werden, um zumindest annähernd eine Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen und damit eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung zu gewährleisten. In die endgültige Gesetzesfassung fand damit aber weder das zunächst alternativ dazu diskutierte Modell einer auf Antrag zu gewährenden Sondertarifierung der nicht entnommenen Gewinne in Höhe des proportionalen Körperschaftsteuersatzes Eingang, noch wurde das sog. Optionsmodell, das Personenunternehmen die Möglichkeit eröffnen sollte, sich in jeder Hinsicht wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen, umgesetzt.¹⁷⁸

Daneben beinhaltete das StSenkErgG für Personenunternehmen die Wiederein-

¹⁷³ Vgl. zu einer ausführlichen Besprechung dieser Neuregelung Herzig/Lochmann (2000), S. 1728–1735.

¹⁷⁴ Im Gesetzentwurf erfolgte die Entlastung noch in Höhe des 2-fachen des GewSt-Meßbetrags. Vgl. Bergemann (2000), Fn. 25 (S. 1417).

¹⁷⁵ Vgl. PWC (2000), S. 129.

¹⁷⁶ Die GewSt mindert sowohl die Bemessungsgrundlage der ESt als auch die der GewSt selbst. Vgl. Birk (2002), Rn. 1136 (S. 349).

¹⁷⁷ Vgl. zu einer diesbezüglichen Berechnung und zur Verdeutlichung des Anrechnungsverfahrens der GewSt auf die ESt die Beispielrechnungen im Anhang.

¹⁷⁸ Vgl. dazu Hey (1999), Anm. 195.

führung des 1999 abgeschafften sog. „halben Steuersatzes für Betriebsveräusserungen und Betriebsaufgaben für aus dem Berufsleben ausscheidende Unternehmer einmal im Leben“. ¹⁷⁹ Dieser halbe durchschnittliche Steuersatz für Veräußerungsgewinne wird gemäß § 34 Abs. 3 EStG Steuerpflichtigen gewährt, die das 55. Lebensjahr vollendet haben oder dauernd berufsunfähig sind, wobei aber mindestens der Eingangsteuersatz, der momentan bei 17% liegt, zur Anwendung kommt und nur der Teil der außerordentlichen Einkünfte begünstigt wird, der den Betrag von insgesamt 5 Mio. Euro nicht übersteigt. Der Freibetrag für Betriebsveräußerungen und Betriebsaufgaben gemäß § 16 Abs. 4 EStG wurde von 60.000 DM auf 100.000 DM bzw. 51.200 € erhöht. ¹⁸⁰

Schließlich ist durch die Neufassung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG ¹⁸¹ der frühere sog. Mitunternehmererlaß ¹⁸², der durch das StEntlG 1999/2000/2002 beseitigt worden war, wieder aufgelebt und gesetzlich fixiert worden. Danach ist eine steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Verhältnis zwischen Betriebsvermögen des Mitunternehmers, Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft sowie den Sonderbetriebsvermögen möglich. ¹⁸³

3.3. Maßnahmen zur Gegenfinanzierung

Die Finanzierung der im Zuge der Unternehmenssteuerreform umgesetzten Entlastungen erfolgt im wesentlichen durch Einschränkungen bei den Abschreibungen und damit durch Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen. ¹⁸⁴ So darf bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens die degressive Abschreibung gemäß § 7 Abs. 2 EStG nur noch höchstens das Zweifache (vorher: das Dreifache) der linearen Abschreibung und höchstens 20% (vorher 30%) betragen. Weiterhin ist für Betriebsgebäude, die die weiteren Voraussetzungen des § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG erfüllen, der Abschreibungssatz von 4% auf 3% gesenkt worden. Nach § 52 Abs. 21a und Abs. 21b EStG können in beiden Fällen die alten Regelungen allerdings auch noch über den 1.1.2001 hinaus Anwendung finden, wenn die Wirtschaftsgüter bzw. die Betriebsgebäude vor dem 1.1.2001 hergestellt

¹⁷⁹ Vgl. Clausen (2000), S. 16; Riotte (2000), S. 3.

¹⁸⁰ Vgl. Clausen (2000), S. 16.

¹⁸¹ Die zunächst mißglückte und zahlreiche Zweifelsfragen aufwerfende Gesetzesformulierung des StSenkG (vgl. dazu z.B. Rödder/Schumacher (2000a), S. 1458; van Lishaut (2000), S. 1784–1789) wurde durch das UntStFG nochmals überarbeitet. Zu dennoch offen gebliebenen Fragen vgl. Förster (2001), S. 1240; Schmitt/Franz (2001), S. 1278–1287; Reiß (2001), S. 1225–1232; Rödder/Schumacher (2001), S. 1636 f..

¹⁸² Vgl. BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 – S 2241 – 231/77, BStBl. I 1978, S. 8–16.

¹⁸³ Vgl. Clausen (2000), S. 16; Bergemann (2000), S. 1418; Herzig (2001), S. 256.

¹⁸⁴ Vgl. PWC Deutsche Revision (2000), S. 31; Bergemann (2000), S. 1418.

oder angeschafft worden waren.¹⁸⁵ Daneben wurde die maximale Höhe der Ansparabschreibungen von 50% auf 40% der Anschaffungs- und Herstellungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter vermindert (§ 7g Abs. 3 S. 2 EStG).¹⁸⁶ Ferner dient auch die bereits erwähnte Herabsetzung der Wesentlichkeitsgrenze des § 17 KStG, mit der eine Ausdehnung der Erfassung von privaten Veräußerungsgewinnen erreicht wird, der Finanzierung der Reformen.¹⁸⁷ Schließlich wurden die bisher geltenden Regelungen zur Begrenzung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG) verschärft. Dazu sind die sog. „Safe Haven“ (Relation zwischen Gesellschafterfremdkapital und anteiligem Eigenkapital) reduziert worden, die gemäß § 8a KStG Voraussetzung dafür sind, daß Vergütungen für Fremdkapital, das die Gesellschaft von einem Gesellschafter erhalten hat, nicht als gewinnmindernde Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig sind, sondern als verdeckte Gewinnausschüttung gelten.¹⁸⁸

Die hier gemachten Ausführungen beschränkten sich auf die Grundzüge der Unternehmenssteuerreform mit ihren wesentlichen und den für das Verständnis der sich nun anschließenden ökonomische Analyse maßgeblichen Änderungen. Sie erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit.¹⁸⁹ Soweit für die Untersuchung weitere detailliertere Änderungen relevant sind, finden sie erst an den einschlägigen Stellen Beachtung.

4. Das geltende Unternehmenssteuerrecht in der Analyse hinsichtlich Rechtsformneutralität

Mit der folgenden ökonomischen Analyse soll die Frage beantwortet werden, ob der Gesetzgeber mit der Unternehmenssteuerreform das von ihm angestrebte Ziel einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung¹⁹⁰ tatsächlich erreicht hat.

Um diesbezügliche Aussagen treffen zu können, muß auf die Besteuerung der einzelnen Rechtsformen in konkreten Unternehmenssituationen abgestellt werden. Zu unterscheiden sind dabei generell laufende steuerliche Belastungen sowie aperiodische, unregelmäßig auftretende Belastungen. Die dargestellten Änderungen

¹⁸⁵ Vgl. Bergemann (2000), S. 1419.

¹⁸⁶ Vgl. Riotte (2000), S. 4. Die zunächst im Regierungsentwurf geplante völlige Abschaffung des § 7g EStG (Sonder- und Ansparabschreibungen) wurde im Vermittlungsverfahren wieder fallengelassen.

¹⁸⁷ Vgl. Bergemann (2000), S. 1418.

¹⁸⁸ Vgl. Lechner/Zimmermann (2000), S. 221 und Bergemann (2000), S. 1419 mit den genauen Relationen; PWC Deutsche Revision (2000), S. 30.

¹⁸⁹ Nicht erwähnt wurden z.B. Änderungen des UmwStG oder des AStG. Vgl. zu einer vollständigen Darstellung Oppenhoff & Rädler, Linklaters & Alliance (2000).

¹⁹⁰ BMF (1999), S. 11; FR (1999), S. 581.

der steuerlichen Rahmenbedingungen für Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften wirken sich in erster Linie auf die laufende tarifliche Steuerbelastung aus. Folglich wird im Rahmen der Untersuchung zunächst eine Gegenüberstellung dieser immer wiederkehrenden Steuerbelastungen vorgenommen, bevor anschließend aperiodische Aspekte in die Analyse einbezogen werden. Die Untersuchung beschränkt sich dabei auf rein inländische Sachverhalte.¹⁹¹

4.1. Analyse hinsichtlich der laufenden Steuerbelastungen

Durch den körperschaftsteuerlichen Systemwechsel vom Vollarrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren wurden zwar die bisher bestehenden unterschiedlichen Körperschaftsteuertarife für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne durch den einheitlichen Körperschaftsteuersatz von 25% ersetzt. Da das Halbeinkünfteverfahren allerdings nur im Fall der Ausschüttung zur Anwendung kommt, bleibt auch im neuen Recht eine differenzierte Besteuerung von thesaurierten und ausgeschütteten Gewinnen bestehen. Diese Ausgangssituation legt es nahe, auch für die Analyse der rechtsformspezifischen Unterschiede in einem ersten Schritt die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft in den beiden Extremfällen der Vollthesaurierung und der Vollausschüttung dem Personenunternehmen gegenüberzustellen. Darauf aufbauend werden dann Variationen dieses Grundmodells betrachtet.

4.1.1. Belastungsvergleich bei vollständiger Thesaurierung

Die folgende Abbildung stellt zunächst die Steuerbelastung eines gewerblichen Personenunternehmens der einer Kapitalgesellschaft im Fall der vollständigen Gewinnthesaurierung gegenüber. Dabei wird ein Gewerbesteuerhebesatz von 400% unterstellt¹⁹² und für die Berechnung der Einkommensteuer beim Unternehmer bzw. Gesellschafter der Einkommensteuerspitzensatz zugrundegelegt (d.h. die anderen Einkünfte des Unternehmers bzw. Gesellschafters schöpfen die Progressionszone aus).¹⁹³ Eine mögliche Belastung mit Kirchensteuer wird nicht berück-

¹⁹¹ Zwar klangen in dem Kapitel zu den Änderungen der Unternehmenssteuerreform teilweise schon grenzüberschreitende Aspekte an. Diese erfolgten jedoch maßgeblich im Hinblick auf die am Anrechnungsverfahren kritisierte mangelnde Europarechtskonformität, die mit dem Halbeinkünfteverfahren behoben werden sollte.

¹⁹² Dieser Hebesatz liegt den Berechnungen in der Literatur zu weiten Teilen zugrunde. Vgl. z.B. Förster (2001), S. 1235; Herzig (2000), S. 256, S. 258 und S. 261; Köplin (2000), S. 31; Rödder/Schumacher (2000), S. 354; Sigloch (2000), S. 168 f.. Laut Regierungsbegründung entspricht dies in etwa dem durchschnittlichen Hebesatz. Vgl. BT-Drucks. 14/2683 v. 15.2.2000, S. 116 f.. Nach Angaben bei Hey (1999), Anm. 193, lag das bundesrepublikanische Mittel 1999 bei 428%.

¹⁹³ Vgl. zu einer Analyse unter Annahme des Fehlens anderer Einkünfte Herzig (2001), S. 256–258; wie hier vgl. z.B. Förster (2001), S. 1234–1241; Schiffers (2000), S. 1007.

sichtigt. Ferner wird davon ausgegangen, daß der Gewerbeertrag mit dem Gewinn übereinstimmt, also keine Hinzurechnungen und Kürzungen nach § 8 und § 9 GewStG vorliegen bzw. diese sich ausgleichen.¹⁹⁴ Der Gewinn vor Steuern beträgt 1 Mio. Euro.¹⁹⁵ Die Zahlen sind auf zwei Kommastellen gerundet.

	2001/2002		2003/2004		2005	
	PersU	KapGes	PersU	KapGes	PersU	KapGes
Gewinn vor Steuern	1000,00	1000,00	1000,00	1000,00	1000,00	1000,00
./. GewSt ¹⁹⁶	158,58	166,67	158,58	166,67	158,58	166,67
./. KSt		208,33		208,33		208,33
./. SolZ		11,46		11,46		11,46
./. tarifliche ESt ¹⁹⁷	408,09		395,47		353,40	
+ GewSt-Anrechnung ¹⁹⁸	71,36		71,36		71,36	
./. SolZ ¹⁹⁹	18,52		17,82		15,51	
Gewinn nach Steuern	486,17	613,54	499,49	613,54	543,87	613,54
Steuerbelastung	51,38%	38,65%	50,05%	38,65%	45,61%	38,65%
Differenz		-12,73%		-11,40%		-6,96%

Abbildung 2: Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft bei vollständiger Thesaurierung (Zahlen in tausend €)²⁰⁰

Die vorstehende Berechnung macht deutlich, daß das Szenario der

¹⁹⁴ Vgl. Höflacher/Wendlandt (2001), S. 794. Zu erwähnen ist dazu, daß Bemessungsgrundlage der GewSt der Gewerbeertrag ist, der nicht mit dem Gewinn übereinstimmen muß, auch wenn er die Basis zur Ermittlung des Gewerbeertrags bildet. Er kann aufgrund von Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8, 9 GewStG, die die Ertragskraft des Betriebs widerspiegeln und somit dem Objektsteuercharakter der GewSt gerecht werden sollen, von diesem abweichen. Vgl. dazu Birk (2002), Rn. 1121 f. (S. 345 f.).

¹⁹⁵ Es muß hier mit absoluten Gewinnbeträgen gerechnet werden, da im folgenden bei der Berechnung der GewSt für PersU der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG und die Staffelung der Meßzahl nach § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG berücksichtigt werden.

¹⁹⁶ Die erwähnte Berücksichtigung von Freibetrag und Staffeltarif kann bei Gewerbeerträgen über der Eingangsstaffel (über 72.500 €) vereinfachend durch Anwendung einer Steuermeßzahl von 5% für den gesamten Gewerbeertrag und Berücksichtigung eines Gesamtfreibetrags von 48.500 € erfolgen ($24.500 + 0,8 \times 12.000 + 0,6 \times 12.000 + 0,4 \times 12.000 + 0,2 \times 12.000 = 48.500$). Vgl. dazu Schirmer (2003), S. 356; Höflacher/Wendlandt (2001), S. 794; Köplin (2000), S. 36. Berechnungsformel der GewSt bei PersU in diesem Beispiel: $(1000 - 48,5) \times (0,05 \times 4) / (1 + 0,05 \times 4)$.

¹⁹⁷ Berechnungsformel: $(1000 - 158,58) \times 0,485$ (bzw. 0,47 und 0,42).

¹⁹⁸ Berechnungsformel: $(1000 - 158,58 - 48,5) \times 0,05 \times 1,8$.

¹⁹⁹ Bemessungsgrundlage ist die festgesetzte, also die um den 1,8-fachen GewSt-Meßbetrag geminderte, ESt.

²⁰⁰ Quelle: geänderte Fassung der Darstellung bei Förster (2000), S. 1235.

Vollthesaurierung zu einer Situation führt, die als rechtsformneutrale Besteuerung nicht bezeichnet werden kann.²⁰¹ Es zeigen sich deutliche Belastungsunterschiede zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften, wobei sich die Kapitalgesellschaft über die angegebenen Veranlagungszeiträume hinweg als die günstigere Alternative erweist. Allerdings reduziert sich der Belastungsvorteil von 12,73% bezogen auf den Gewinn vor Steuern in den Veranlagungszeiträumen 2001 und 2002, über eine Differenz von 11,40% in 2003 und 2004 auf schließlich 6,96% Unterschied ab dem Veranlagungszeitraum 2005.²⁰² Diese Reduzierung ist auf die schrittweise Minderung der Einkommensteuerspitzensätze bei gleichzeitig konstantem Körperschaftsteuertarif zurückzuführen.²⁰³

Der Vorteil der Kapitalgesellschaften ist Ausfluß des mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens erheblich gesenkten proportionalen Körperschaftsteuersatzes von 25%, der – wie in der Berechnung unterstellt – dem für die Gewinne der Personenunternehmen jeweils geltenden Einkommensteuerspitzensatz gegenübersteht.²⁰⁴

Demgegenüber fällt der nur auf Personenunternehmen anzuwendende unmittelbare gewerbsteuerliche Vorteil der Gewährung von Freibetrag und Staffeltarif nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 und Abs. 2 Nr. 1 GewStG insbesondere bei hohen Gewerbeerträgen wie im vorliegenden Beispiel nicht ins Gewicht. Ohnehin wird die Relevanz dieses Effekts in der Regel stark oder sogar vollständig durch die Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer vermindert.²⁰⁵

Auch die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung für Personenunternehmen, die in Verbindung mit dem Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer die Gewerbesteuerbelastung hier im Ergebnis zumindest zu großen Teilen kompensiert,²⁰⁶ begründet zwar eine Entlastung für das Personenunternehmen, vermag jedoch –

²⁰¹ Vgl. Köplin (2000), S. 31. Nach altem Recht war die Belastungsdifferenz bei Thesaurierung noch erheblich geringer. Vgl. dazu die Berechnungen bei Köplin (2000), S. 30, der – unter nur geringfügig abweichenden Annahmen (keine Berücksichtigung von Freibetrag und Staffeltarif bei der GewSt bei PersU) – im VZ 2000 zu einer Besserstellung der KapGes von lediglich 2,64% (KapGes: 51,83%; PersU: 54,47%) kommt. Zu einem vergleichbaren Ergebnis kommt auch Schiffers (2000), S. 1005 f..

²⁰² Bezieht man die KiSt in den Rechtsformvergleich ein, so fallen die Unterschiede noch größer zugunsten der KapGes aus. Vgl. dazu die Berechnungen bei Förster (2001), S. 1235.

²⁰³ Vgl. Köplin (2000), S. 32.

²⁰⁴ Vgl. Förster (2001), S. 1235.

²⁰⁵ Vgl. dazu die Belastungsdifferenzen ohne Einbeziehung von Freibetrag und Staffeltarif, die nur minimale Abweichungen von den Ergebnissen hier aufweisen: in 2001/2002: 12,74%; in 2003/2004: 11,43%; ab 2005: 7,03%. Vgl. auch Jacobs, D. (2001), S. 806.

²⁰⁶ Die Belastung nur mit ESt und SolZ ohne Berücksichtigung der GewSt liegt in 2001/2002 bei: 51,17% ($0,485 \times 1,055$), in 2003/2004 bei: 49,59% und in 2005 bei: 44,31% und damit nur sehr geringfügig unter den hier angegebenen Belastungen der PersU, was zeigt, daß hier die GewSt über die Anrechnung auf die ESt fast vollständig kompensiert wird.

wie sich den Belastungsunterschieden entnehmen läßt – das angestrebte Ziel, eine den Kapitalgesellschaften vergleichbare Entlastung und damit zumindest annähernd eine rechtsformneutrale Besteuerung zu schaffen, in dem hier dargestellten Vollthesaurierungsfall nicht zu erreichen.

Der Vorteil der Kapitalgesellschaft bei Vollthesaurierung verringert sich allerdings bei Einkommensteuersätzen unter dem Spitzensatz²⁰⁷ und kann sogar in einen Nachteil umschlagen. Die folgende Tabelle gibt die Belastungsdifferenzen bei Vollthesaurierung für variierende Einkommensteuersätze unter ansonsten gleich gebliebenen Annahmen wieder.

ESt-Satz	20%	25%	30%	35%	40%
PersU	26,08%	30,52%	34,96%	39,40%	43,84%
KapGes	38,65%	38,65%	38,65%	38,65%	38,65%
Differenz	+ 12,57%	+ 8,13%	+ 3,69%	– 0,75%	– 5,19%

Abbildung 3: Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft bei vollständiger Thesaurierung und Variation des Einkommensteuersatzes²⁰⁸

Während sich bei Steuersätzen von 20%, 25% und 30% das Personenunternehmen als günstiger erweist, ist bei 35% und 40% die Kapitalgesellschaft vorteilhafter. Der kritische Einkommensteuersatz, ab dem die Kapitalgesellschaft steuerliche Vorteile aufweist, liegt bei 34,15%.²⁰⁹ Bei einem Einkommensteuersatz von 25%, der mit dem Körperschaftsteuersatz übereinstimmt, werden die Vorteile sichtbar, die dem Personenunternehmen maßgeblich durch die Gewerbesteueranrechnung und die damit verbundene weitgehende Kompensation der Gewerbesteuerbelastung zukommen.

²⁰⁷ Bei dem angenommenen konstanten Gewinn von 1 Mio. Euro kommen hier niedrigere ESt-Sätze zur Anwendung, wenn die anderen Einkünfte des Unternehmers bzw. Gesellschafters die Progressionszone nicht ausschöpfen bzw. sogar negative Einkünfte aus anderen Quellen vorliegen. Insbesondere bei den niedrigeren der im folgenden angenommenen ESt-Sätze müssen negative Einkünfte aus anderen Quellen vorliegen, da bei anderen Einkünften von null der Durchschnittssteuersatz aufgrund des hohen Gewinns bereits nahe beim Spitzensatz des jeweiligen VZ liegt. Die verschiedenen Steuersätze kommen in den einzelnen VZ aufgrund der jeweils unterschiedlichen Tarifverläufe nicht bei gleicher Höhe der anderen Einkünfte zur Anwendung.

²⁰⁸ Quelle: eigene Darstellung und Berechnungen. Vgl. zur Vorgehensweise bei den Berechnungen die Abbildung 2 entsprechend.

²⁰⁹ Der Wert ergibt sich, indem man die Belastung von PersU in Abhängigkeit vom ESt-Satz mit der Belastung der KapGes gleichsetzt. Berechnungsformel: $158,58 + ((1000 - 158,58) \times s - 71,36) \times 1,055 = 386,46$ mit s als ESt-Satz. Vgl. zu diesem Wert auch Elser (2001), S. 806; Jacobs, D. (2001), S. 806 f., die allerdings die Tarifbegünstigungen für PersU bei der GewSt nicht berücksichtigen.

4.1.2. Belastungsvergleich bei Vollausschüttung

Wie bereits erwähnt weicht die Besteuerung der Kapitalgesellschaften bei Ausschüttung der Gewinne von der bei Thesaurierung ab, was eine differenzierte Betrachtung erfordert. Im folgenden wird deshalb nun die Steuerbelastung des Personenunternehmens der einer Kapitalgesellschaft im Fall der vollständigen Ausschüttung der Gewinne gegenübergestellt. Dabei wird ebenfalls von den obigen Annahmen eines Gewerbesteuerhebesatzes von 400%, des Einkommensteuerspitzensatzes beim Unternehmer bzw. Gesellschafter, der Nichtberücksichtigung der Kirchensteuer sowie der Übereinstimmung von Gewinn und Gewerbeertrag ausgegangen, die weiterhin 1 Mio. Euro betragen sollen.

	2002 ²¹⁰		2003/2004		2005	
	PersU	KapGes	PersU	KapGes	PersU	KapGes
Gewinn vor Steuern	1000,00	1000,00	1000,00	1000,00	1000,00	1000,00
./. GewSt	158,58	166,67	158,58	166,67	158,58	166,67
./. KSt		208,33		208,33		208,33
./. SolZ		11,46		11,46		11,46
./. tarifliche ESt ²¹¹	408,09	148,78	395,47	144,18	353,40	128,84
+ GewSt-Anrechnung	71,36		71,36		71,36	
./. SolZ	18,52	8,18	17,82	7,93	15,51	7,09
Gewinn nach Steuern	486,17	456,58	499,49	461,43	543,87	477,61
Steuerbelastung	51,38%	54,34%	50,05%	53,86%	45,61%	52,24%
Differenz		+ 2,96%		+ 3,81%		+ 6,63%

Abbildung 4: Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft bei Vollausschüttung (Zahlen in tausend €)²¹²

Wie aus der vorliegenden Berechnung hervorgeht, bleibt die Belastung der Personenunternehmen unverändert, während die Belastung der Kapitalgesellschaften bei Vollausschüttung im Vergleich zur Vollthesaurierung stark ansteigt

²¹⁰ Das der Rechnung bei den KapGes zugrundeliegende Halbeinkünfteverfahren fand im Regelfall – wie bereits erwähnt – erst im VZ 2002 Anwendung. Vgl. dazu schon oben die Fn. 138.

²¹¹ Bei KapGes gilt folgende Berechnungsformel: $613,54 \times 0,5 \times 0,485$ (bzw. $0,47$ und $0,42$).

²¹² Quelle: geänderte Fassung der Darstellung bei Förster (2000), S. 1236.

(d.h. um 15,69% in 2002, um 15,21% in 2003/2004 und um 13,59% in 2005²¹³). Dies ist darauf zurückzuführen, daß bei Ausschüttung zusätzlich zur definitiven Thesaurierungsbelastung bei natürlichen Personen als Anteilseigner additiv die Ausschüttungsbelastung in Form der hälftigen Dividendenbesteuerung zuzüglich Solidaritätszuschlag hinzutritt.²¹⁴ Gegenüber dem Personenunternehmen ergibt sich damit für die Kapitalgesellschaft bei Vollthesaurierung ein steuerlicher Nachteil, der von 2,96% im Jahre 2002, über 3,81% in 2003 und 2004 auf 6,63% in 2005 sogar noch ansteigt.²¹⁵ Hintergrund dieses Anstiegs der Belastungsdifferenz ist die Tatsache, daß sich die Senkung des Spitzensatzes bis 2005 bei der Kapitalgesellschaft aufgrund des nur hälftigen Ansatzes der ausgeschütteten Gewinne nicht in gleichem Maße wie bei den Personenunternehmen bemerkbar macht. Die Belastungsdifferenzen erhöhen sich auch, wenn man der Berechnung statt des Einkommensteuerspitzensatzes einen niedrigeren Steuersatz zugrunde legt. Dies veranschaulichen die folgenden Berechnungsergebnisse, bei denen der Einkommensteuersatz unter ansonsten gleich gebliebenen Annahmen variiert wurde.²¹⁶

ESt-Satz	20%	25%	30%	35%	40%
PersU	26,08%	30,52%	34,96%	39,40%	43,84%
KapGes	45,12%	46,74%	48,36%	49,97%	51,59%
Differenz	+ 19,04%	+ 16,22%	+ 13,40%	+ 10,57%	+ 7,75%

Abbildung 5: Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft bei Vollausschüttung und Variation des Einkommensteuersatzes²¹⁷

²¹³ Vgl. dazu die Berechnungen bei Vollthesaurierung (Abschnitt 4.1.1.).

²¹⁴ Der Gesetzgeber begründete die Begünstigung der Thesaurierung damit, daß die Gewinneinbehaltung im Interesse der Schaffung von Investitionen und Arbeitsplätzen gefördert werden müsse. In der Literatur wird allerdings heftig kritisiert, daß eine solche „Strafsteuer“ für den Fall der Ausschüttung die Gewinne im Unternehmen einsperre und ein derartig verursachter „Lock-in-Effekt“ effizienzmindernd sei, da der Kapitalmarkt ausgeschaltet und somit verhindert werde, daß das Geld die beste Verwendung finde. Vgl. zur Kritik z.B. Sigloch (2000), S. 174; Siegel et al. (2000), S. 1070; van Lishaut (2000), S. 184, Rödder (2000), S. 69 f..

²¹⁵ Während damit vorübergehend die Belastungsdifferenz nach alter Rechtslage verringert wurde, nähert sie sich in 2005 wieder der alten Höhe an. Vgl. dazu die Berechnungen bei Köplin (2000), S. 30 f., der – unter nur geringfügig abweichenden Annahmen (keine Berücksichtigung von Freibetrag und Staffeltarif bei der GewSt bei PersU) – im VZ 2000 zu einer Besserstellung des PersU von 7,54% (KapGes: 62,01%; PersU: 54,47%) kommt. Zu vergleichbaren Ergebnissen kommt auch Schiffers (2000), S. 1005 f..

²¹⁶ Für die Anwendung niedrigerer ESt-Sätze gelten auch hier die bereits zur Vollthesaurierung in Fn. 207 gemachten Ausführungen entsprechend. Zu beachten ist hier allerdings noch, daß aufgrund der unterschiedlichen Höhe der Gewinne, die hier bei PersU und bei Vollausschüttung bei KapGes der ESt unterliegen, die angenommenen ESt-Sätze bei den verschiedenen Rechtsformen nicht bei gleicher Höhe der anderen Einkünfte zur Anwendung kommen.

²¹⁷ Quelle: eigene Darstellung und Berechnungen. Vgl. zur Vorgehensweise bei den Berechnungen die Abbildung 4 entsprechend.

Wie die Darstellung zeigt, ist die Belastungsdifferenz zuungunsten der Kapitalgesellschaft größer, je niedriger der Einkommensteuersatz ist.

Die Variation der Einkommensteuersätze im hier beschriebenen Ausschüttungsfall diene ebenso wie auch schon im Thesaurierungsfall der Veranschaulichung der Abhängigkeit der Belastungsdifferenzen von der Höhe des Einkommensteuersatzes. Häufig ist aber zu vermuten, daß die Progressionszone von derzeit nur noch 52.293 € (in 2002 waren es noch 55.008 €, ab 2005 sind es nur noch 52.152 €) von anderen Einkünften abgedeckt wird, weshalb auch im weiteren Verlauf der Untersuchung nur noch vom Einkommensteuerspitzensatz ausgegangen werden soll.²¹⁸

4.1.3. Mehrperiodiger Belastungsvergleich

Die bisherigen Erörterungen machen deutlich, daß die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft bei Thesaurierung unter Zugrundelegung des Einkommensteuerspitzensatzes erheblich niedriger ist als die Belastung der Gewinne bei Personenunternehmen, während bei Ausschüttungen aufgrund der bei Kapitalgesellschaften auf Gesellschafterebene (bei natürlichen Personen) hinzutretenden Halbeinkünftebesteuerung das Umgekehrte gilt. Die Ergebnisse beruhen allerdings auf einer einperiodigen Betrachtung. Dies legt es nahe zu fragen, welche Wirkungen sich in mehrperiodiger Sicht stellen.²¹⁹

Bezieht man die Tatsache mit ein, daß die Gewinnthesaurierung bei Kapitalgesellschaften mit einer verschobenen Einkommensteuerlast verbunden ist, die spätestens eintritt, wenn es bei Liquidation des Unternehmens zu einer Schlußausschüttung der einbehaltenen Gewinne und damit zur Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Gesellschafterebene kommt, so zeigt sich, daß der Belastungsvorteil für thesaurierte Gewinne lediglich ein „Vorteil auf Zeit“ ist.²²⁰ Dieser „Vorteil auf Zeit“ kann allerdings zu einem endgültigen Vorteil werden, wenn die Kapitalgesellschaft den Belastungsnachteil bei Ausschüttung durch Mehrerträge kompensieren kann, die sie aus der Anlage der zunächst thesaurierten Gewinne erzielt.²²¹ Da die thesaurierten Gewinne bei Zugrundelegung des Einkommensteuerspitzensatzes einer niedrigeren Belastung als bei einem Personenunter-

²¹⁸ Vgl. Schirmer (2003), S. 357; Förster (2001), S. 1234–1241; Schiffers (2000), S. 1007; Köplin (2000), S.30.

²¹⁹ Vgl. zur Notwendigkeit des mehrperiodigen Belastungsvergleichs Jacobs et al. (2003), S. 8–12; vgl. auch Tischer (2000), S. 1009–1013; Höflacher/Wendlandt (2001), S. 796 f.; Schirmer (2003), S. 356 f.; Jacobs, D. (2001), S. 808; Elser (2001), S. 807–809.

²²⁰ Vgl. Förster (2001), S. 1235; Höflacher/Wendlandt (2001), S. 796.

²²¹ Vgl. Förster (2001), S. 1235 f.; Jacobs, D. (2001), S. 808.

nehmen unterworfen sind, kann die Kapitalgesellschaft in der Thesaurierungsphase höhere Beträge investieren als ein vergleichbares Personenunternehmen. Wie Berechnungen in der Literatur zeigen, gleichen die dadurch möglichen Mehrerträge die Mehrbelastung bei einer späteren Ausschüttung allerdings – in Abhängigkeit von der Unternehmensrendite – erst bei sehr langen Thesaurierungszeiträumen aus.²²² So bedarf es beispielsweise bei Unternehmensrenditen von 15% eines Thesaurierungszeitraums von etwas über 20 Jahren und auch bei sehr hohen Unternehmensrenditen von 35% sind es immerhin noch ca. zehn Jahre, bis die Mehrbelastung gegenüber den Personenunternehmen bei Ausschüttung durch die Mehrerträge während der Thesaurierungsphase ausgeglichen werden können.²²³

4.1.4. Belastungsvergleich bei Teilausschüttung

Die bisherigen Ergebnisse basierten auf der vereinfachenden Annahme, daß der Gewinn von Kapitalgesellschaften vollständig thesauriert bzw. vollständig ausgeschüttet wird. Wie erwähnt zeigte sich dabei die Kapitalgesellschaft – zumindest bei einperiodiger Betrachtung und unter Annahme des Einkommensteuerspitzensatzes bei den Personenunternehmen – im Thesaurierungsfall trotz abnehmender Tendenz bis 2005 als die bessere Alternative. Das Personenunternehmen war hingegen bei Vollausschüttung günstiger. Daraus wird deutlich, daß dem Ausschüttungsverhalten bei Kapitalgesellschaften wie bisher auch eine entscheidende Rolle für den Rechtsformvergleich zukommt.²²⁴ Berücksichtigt man keinerlei Besonderheiten (wie z.B. die im Anschluß zu erörternden Leistungsvergütungen), ergibt sich eine identische Gesamtsteuerbelastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften bei folgenden Ausschüttungsquoten der Kapitalgesellschaft (Indifferenz-Ausschüttungsquoten), die unter den obigen Annahmen der Berechnungen bei Vollthesaurierung bzw. Vollausschüttung²²⁵ ermittelt wurden:

²²² Vgl. Tischer (2000), S. 1012 f.; Schirmer (2003), S. 357; Förster (2001), S. 1236; Höflacher/Wendlandt (2001), S. 797; Jacobs, D. (2001), S. 808; Elser (2001), S. 807–809.

²²³ Vgl. dazu die Ergebnisse der Berechnungen bei Tischer (2000), S. 1012 f., die zwar im Gegensatz zu den bisherigen Berechnungen unter Zugrundelegung eines GewSt-Hebesatzes von rund 410% und ohne Berücksichtigung von Freibetrag und Staffeltarif bei der GewSt bei PersU ermittelt wurden, jedoch als Annäherung zur Veranschaulichung herangezogen werden können. Sie basieren ferner auf dem ab 2005 geltenden ESt-Spitzensatz von 42%. Damit wird die schrittweise Senkung der Spitzensätze bis 2005 vernachlässigt, die die notwendigen Anlagezeiträume aufgrund der geringer ausfallenden Belastungen bei den zukünftigen Ausschüttungen verkürzt. Vgl. dazu Förster (2001), S. 1236; Jacobs, D. (2001), S. 808.

²²⁴ Vgl. Köplin (2000), S. 32 f..

²²⁵ GewSt-Hebesatz 400%, ESt-Spitzensatz, keine KiSt, Gewinn = Gewerbeertrag (1 Mio. €).

	2002	2003/2004	2005
Rechtsformneutrale Ausschüttungsquote ²²⁶	81,13%	74,95%	51,21%

Abbildung 6: Rechtsformneutrale Ausschüttungsquoten²²⁷

Daß sich die Indifferenz-Ausschüttungsquoten bis 2005 vermindern, ist auf die schrittweise Senkung der Einkommensteuerspitzenätze zurückzuführen.²²⁸ Wie obige Berechnungen zeigen, bedingt die Senkung der Spitzenätze, daß der Belastungsnachteil der Kapitalgesellschaft bei Ausschüttung wächst und gleichzeitig der Vorteil bei Thesaurierung schrumpft.²²⁹ Um Belastungsgleichheit mit den Personenunternehmen zu erreichen, darf die Kapitalgesellschaft damit bei den gesenkten Spitzenätzen nicht mehr so viel ausschütten.

Liegt die Ausschüttungsquote oberhalb der hier angegebenen Werte, wird zu viel ausgeschüttet und die Belastung der Kapitalgesellschaft liegt über der des Personenunternehmens. Dies gilt – da höhere Einkommensteuersätze zu höheren Indifferenz-Ausschüttungsquoten führen, hier aber schon der Spitzensatz zugrunde liegt – unabhängig vom tatsächlichen Einkommensteuersatz.²³⁰ Der Belastungsvorteil der thesaurierten Gewinnanteile wird dann vollständig durch die Mehrbelastung der ausgeschütteten Beträge kompensiert. Bei Ausschüttungen unterhalb der kritischen Quoten gilt das Umgekehrte, d.h. die Kapitalgesellschaft ist günstiger. Auch hier ist der Vorteil der Kapitalgesellschaft allerdings nur ein „Vorteil auf Zeit“, der verloren geht, sobald die thesaurierten Gewinne (vor Erreichen der notwendigen Thesaurierungsdauer²³¹) ausgeschüttet werden.²³²

²²⁶ Die Werte ergeben sich, wenn man das mit der Thesaurierungs- bzw. Ausschüttungsquote gewichtete arithmetische Mittel der Belastungen bei Vollthesaurierung und Vollausschüttung mit der Belastung der Personenunternehmen, die ja in beiden Fällen identisch ist, gleichsetzt. Für den VZ 2002 ergibt sich so z.B. folgende Berechnungsformel: $(1 - q) \times 0,3865 + q \times 0,5434 = 0,5138$ mit q als Anteil des ausgeschütteten Gewinns am Gesamtgewinn.

²²⁷ Quelle: geänderte Fassung der Darstellung bei Köplin (2000), S. 33. Vgl. zur Variation der Ausschüttungsquote auch die Berechnungen bei Kessler/Teufel (2000), S. 1839.

²²⁸ Die Indifferenz-Ausschüttungsquoten liegen auch niedriger, wenn nicht der jeweilige Spitzensatz zur Anwendung kommt. Dabei wird die kritische Höhe von null (Vollthesaurierungsfall) bei dem bereits oben berechneten Steuersatz von 34,15% erreicht, bei dem sich der Thesaurierungsvorteil der Kapitalgesellschaft (im einperiodigen Vergleich) auf null reduziert. Das PersU ist dann stets vorteilhaft. Vgl. dazu die Berechnungen bei Elser (2001), S. 806.

²²⁹ Vgl. dazu obige Ausführungen zur Vollthesaurierung und Vollausschüttung (Abschnitte 4.1.1. und 4.1.2.).

²³⁰ Vgl. Elser (2001), S. 806.

²³¹ Vgl. dazu obige Ausführungen zum mehrperiodigen Belastungsvergleich (Abschnitt 4.1.3.).

²³² Vgl. Förster (2001), S. 1236.

4.1.5. Leistungsvergütungen an Gesellschafter

Die rechtlichen Beziehungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sind nicht auf die gesellschaftsrechtliche Ebene beschränkt, sondern können auch auf besonderen schuldrechtlichen Verträgen (z.B. Dienst-, Darlehens-, Kauf- oder Mietvertrag) beruhen. Nach der Variation der Ausschüttungsquote müssen in den Rechtsformvergleich deshalb auch die in der Praxis weit verbreiteten Vergütungen, die im Rahmen eines schuldrechtlichen Leistungsaustauschs an die Gesellschafter gezahlt werden (sog. Leistungsvergütungen)²³³, in die Untersuchung einbezogen werden, um realitätsgerechtere Ergebnisse zu erzielen.

Bei der steuerlichen Behandlung derartiger Leistungsvergütungen steht auch nach der Unternehmenssteuerreform die bereits oben angesprochene²³⁴ fundamentale Unterscheidung zwischen dem für Kapitalgesellschaften geltenden Trennungsprinzip und dem für Personenunternehmen geltenden Transparenzprinzip im Vordergrund. Dem Trennungsprinzip zufolge sind weiterhin die den Leistungsvergütungen zugrundeliegenden schuldrechtlichen Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter auch steuerlich maßgebend mit der Folge, daß bei Kapitalgesellschaften Leistungsvergütungen im Rahmen der Angemessenheitsgrenzen²³⁵ auf Unternehmensebene als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig sind und beim Gesellschafter in der Regel zu Einkünften im Sinne der §§ 18–21 EStG führen.²³⁶ Bei Personengesellschaften hingegen fehlt es an der steuerlichen Anerkennung dieser schuldrechtlichen Verträge. Leistungsvergütungen mindern hier den Gewinn des Unternehmens deshalb nicht. Beim Mitunternehmer gehören sie gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu den gewerblichen Einkünften.²³⁷

Aus gewerbesteuerlicher Sicht muß für die Analyse allerdings zwischen nicht hinzurechnungspflichtigen Vergütungen – wie z.B. Geschäftsführergehältern – und hinzurechnungspflichtigen Leistungsvergütungen (z.B. Dauerschuldzinsen) unterschieden werden.²³⁸

²³³ Vgl. Montag (2002), § 17 Rn. 18 (S. 686 f.).

²³⁴ Vgl. oben die Einleitung zu den Änderungen der Unternehmenssteuerreform (Abschnitt 3.).

²³⁵ Die Vereinbarung unangemessen hoher Leistungsvergütungen führt bei KapGes zu vGA. Vgl. dazu weiter unten noch die Ausführungen zu den vGA (Abschnitt 4.1.8.1.).

²³⁶ Vgl. Birk (2002), Rn. 1067–1069 (S. 328); Herzig (2001), S. 258; Köplin (2000), S. 33; Pezzer (2002), § 11 Rn. 5 (S. 445) und Rn. 38 (S. 456); Montag (2002), § 17 Rn. 18 (S. 686 f.); Lang (2002), § 9 Rn. 527 (S. 400 f.).

²³⁷ Vgl. Herzig (2001), S. 258; Köplin (2000), S. 33; Montag (2002), § 17 Rn. 18 (S. 686 f.); Lang (2002), § 9 Rn. 527 (S. 400 f.).

²³⁸ Vgl. Sigloch (2000), S. 173; Herzig (2001), S. 258.

4.1.5.1. Nicht hinzurechnungspflichtige Leistungsvergütungen

Nach altem Recht diente die Vereinbarung von angemessenen Gesellschafter-Geschäftsführergehältern bei Kapitalgesellschaften aus steuerlicher Sicht regelmäßig als Gestaltungsmittel, um Zuflüsse an den Gesellschafter zu bewirken, ohne statt dessen eine Ausschüttung vornehmen zu müssen, die im Vergleich eine Mehrbelastung mit Gewerbesteuer bedeutete. Einkommen- bzw. körperschaftsteuerlich wurden Leistungsvergütungen und Gewinnausschüttungen gleichermaßen nur in Höhe des persönlichen Einkommensteuersatzes belastet.²³⁹

Da die Gehälter auch nach neuer Rechtslage steuerlich als Betriebsausgabe abzugsfähig sind, ergeben sich auf Gesellschaftsebene durch die Senkung der Körperschaftsteuer, des Solidaritätszuschlags und der Gewerbesteuer zwar zunächst auch Vorteile gegenüber der Ausschüttung. Andererseits hat der Anteilseigner die Einkünfte allerdings voll seinem persönlichen Steuersatz zu unterwerfen, wodurch ihm im Vergleich zur Ausschüttung die Vorteile des Halbeinkünfteverfahrens verloren gehen.

Betrachtet man zunächst die Kapitalgesellschaft separat, so führen diese gegenläufigen Effekte in ihrer gesamtsteuerlichen Wirkung nach wie vor zur steuerlichen Attraktivität der Vereinbarung von Geschäftsführergehältern, da die Steuerbelastung für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit unter der Gesamtbelastung einer Ausschüttung liegt.²⁴⁰

Bezogen auf den Vergleich zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften kann festgestellt werden, daß diese Effekte im wirtschaftlichen Ergebnis dazu führen, daß die nicht hinzurechnungspflichtigen Vergütungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft steuerlich prinzipiell mit gewerblichen Einkünften eines Mitunternehmers einer Personengesellschaft gleich behandelt werden, da auch bei letzteren durch die Regelung des § 35 EStG die Gewerbesteuerbelastung zumindest zu weiten Teilen neutralisiert wird und letztlich bei Vollkompensation nur noch die Belastung mit Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag verbleibt. Damit hat sich der entscheidende Unterschied allerdings auch schon aufgetan.

²³⁹ Vgl. Förster (2001), S. 1237; Herzig (2001), S. 258; van Lishaut (2000), S. 184.

²⁴⁰ Beim ESt-Spitzenatz in 2002 z.B. beträgt die Ausschüttungsbelastung nach obigen Berechnungen 54,34%, während Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit 51,17% ($0,485 \times 1,055$) belastet sind. Bei niedrigeren ESt-Sätzen und damit auch bei den gesenkten Spitzenätzen der folgenden VZ fällt der Vorteil noch größer aus (ab 2005 z.B. 52,24% versus 44,31%), da die Tätigkeitsvergütungen in vollem Umfang von einer Senkung des ESt-Satzes profitieren, während die Wirkung bei Dividenden durch die nur hälftige Besteuerung begrenzt ist. Vgl. zu diesbezüglichen Berechnungen auch Herzig (2001), S. 267; Schiffers (2000), S. 1012.

Denn während angemessene Gehälter durch den Betriebsausgabenabzug und die damit verbundene Minderung des Gewerbeertrags bei den Kapitalgesellschaften in voller Höhe von der Gewerbesteuer entlastet sind, ist – wie die Berechnungen im Anhang zeigen – die tatsächliche Entlastung bei Personenunternehmen durch § 35 EStG abhängig vom jeweiligen Hebesatz.²⁴¹ Ein weiterer Unterschied besteht darin, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft von einer steuerlichen Entlastung durch den Arbeitnehmer-Pauschbetrag gemäß § 9a Nr. 1 EStG profitieren kann, der für gewerbliche Einkünfte nicht greift. Allerdings kommt diesem Vorteil – sieht man von Gesellschaften mit sehr geringen Gewinnen ab – in der Regel kein nennenswerter Einfluß zu und kann deshalb vernachlässigt werden.²⁴²

Im Ergebnis läßt sich für den Rechtsformvergleich daraus die Folgerung ziehen, daß die Tätigkeitsvergütungen einer Kapitalgesellschaft gegenüber Gewinnen bzw. Tätigkeitsvergütungen einer Personenunternehmung dann besser gestellt sind, wenn die Gewerbesteuerbelastung nicht voll kompensiert wird, was für Hebesätze oberhalb der im Anhang berechneten kritischen Höhen (unter Einbeziehung des Solidaritätszuschlags betragen diese für 2001/2002: 389%, für 2003/2004: 377% und für 2005: 341%²⁴³) zutrifft, während die Personenunternehmen bei darunter liegenden Hebesätzen – die zu einer Überkompensation führen – günstiger sind. Nennenswerte steuerliche Belastungsdifferenzen ergeben sich allerdings nur bei deutlichen Abweichungen der Hebesätze von den besagten kritischen Werten.²⁴⁴

Bezieht man in die Untersuchung nun die Verwendung des Restgewinns mit ein und geht man von Hebesätzen aus, die sich in etwa auf Höhe der die Gewerbesteuerbelastung neutralisierenden Hebesätze bewegen und deshalb zu einer annähernd identischen Belastung der Tätigkeitsvergütungen bei Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften führen, so lassen sich folgende für den Rechtsformvergleich relevante Folgerungen treffen.

Wenn Ausschüttungen des Restgewinns (nach Abzug der Tätigkeitsvergütungen als Betriebsausgaben) in Höhe der oben berechneten rechtsformneutralen Quoten²⁴⁵ erfolgen, so ist die Steuerbelastung von Personenunternehmen und Kapital-

²⁴¹ Vgl. Herzig (2001), S. 259.

²⁴² Vgl. Herzig (2001), S. 259.

²⁴³ Vgl. dazu die Angaben im Anhang auf S. XII. Zu beachten ist allerdings, daß diese Ergebnisse ohne Berücksichtigung von Freibetrag und Staffeltarif bei der GewSt zustande gekommen sind.

²⁴⁴ Vgl. Herzig (2001), S. 259. Vgl. dazu auch die Berechnungen mit verschiedenen Hebesätzen im Anhang auf S. XI f., die zwar den SolZ und den Freibetrag und Staffeltarif bei der GewSt nicht berücksichtigen, aber dennoch zur Veranschaulichung entsprechend herangezogen werden können.

²⁴⁵ Vgl. dazu den obigen Belastungsvergleich bei Teilausschüttungen (Abschnitt 4.1.4.).

gesellschaften unabhängig von der Höhe der vereinbarten Tätigkeitsvergütungen annähernd gleich hoch.²⁴⁶

Wird hingegen mehr oder sogar der gesamte Restgewinn ausgeschüttet, so verringert sich die dann auftretende Mehrbelastung der Kapitalgesellschaft durch die Vereinbarung von Tätigkeitsvergütungen. Je größer der Anteil der bei den Rechtsformen annähernd gleich belasteten Tätigkeitsvergütungen am Gesamtgewinn vor Abzug der Gehälter ist, desto mehr nähert sich die Belastung der Kapitalgesellschaften der der Personenunternehmen – die von der Einführung von Tätigkeitsvergütungen unberührt bleibt – (von oben) an.²⁴⁷

Entsprechendes gilt auch für den Fall, daß mehr oder sogar der gesamte Restgewinn thesauriert wird, die Ausschüttungsquote also unter den rechtsformneutralen Höhen liegt, allerdings mit dem Unterschied, daß sich hier die Belastung der Kapitalgesellschaften mit zunehmender Höhe der Tätigkeitsvergütungen von unten der Belastung der Personenunternehmen nähert. Da in diesem Fall nämlich die Belastung der Kapitalgesellschaft unter der der Personenunternehmen und auch unter der der Tätigkeitsvergütungen liegt²⁴⁸ – die hier ja annahmegemäß ohnehin annähernd die gleiche Höhe haben –, verringert sich die Minderbelastung im Vergleich zum Personenunternehmen mit zunehmender Höhe der Tätigkeitsvergütungen bis schließlich bei vollständiger Absorption des Gewinns durch Tätigkeitsvergütungen eine Gleichbelastung zwischen den Rechtsformen hergestellt ist.²⁴⁹

Die folgende Abbildung stellt nun die Belastung einer Kapitalgesellschaft der eines Personenunternehmens in verschiedenen Szenarien (Vollausschüttung, hälftige Ausschüttung, vollständige Thesaurierung des Restgewinns) gegenüber, wobei davon ausgegangen wird, daß Tätigkeitsvergütungen in Höhe von 20% bzw. 40% und 60% des angenommenen Gewinns von 1 Mio. Euro vor Steuern und Abzug der Gehälter als Betriebsausgaben, d.h. also von 200.000 €, 400.000 € und 600.000 €,

²⁴⁶ Vgl. Köplin (2000), S. 34.

²⁴⁷ Vgl. Köplin (2000), S. 34; ähnlich auch Herzig (2001), S. 259; vgl. dazu auch die Berechnungen bei Kessler/Teufel (2000), S. 1840.

²⁴⁸ Während die Belastung bei Vollthesaurierung durchgehend bei 38,65% liegt, werden Tätigkeitsvergütungen bei KapGes beim ESt-Spitzensatz im VZ 2002 mit 51,17%, in den VZ 2003/2004 mit 49,59% und ab dem VZ 2005 mit 44,31% belastet. Wie die hier festzustellende abfallende Belastung der Tätigkeitsvergütungen, die auf die Senkung des Spitzensatzes zurückzuführen ist, schon zeigt, fällt der Belastungsnachteil der Tätigkeitsvergütung bei niedrigeren ESt-Sätzen geringer aus und kann – da die Thesaurierungsbelastung gleichzeitig konstant bleibt – auch in einen Vorteil umschlagen. Vgl. zu diesbezüglichen Berechnungen auch Schiffers (2000), S. 1012; Herzig (2001), S. 267.

²⁴⁹ Vgl. Köplin (2000), S. 34.

vereinbart werden. Es wird wie bei den bisherigen Rechnungen ein Hebesatz von 400% unterstellt, der nahe bei den kritischen, zu einer vollständigen Neutralisierung der Gewerbesteuerbelastung führenden Hebesatzhöhen der Veranlagungszeiträume 2001 bis 2004 liegt. In 2005 weicht dieser zwar etwas stärker von der kritischen Höhe ab, zieht aber dennoch nur eine geringfügige Abweichung der Belastungen der Tätigkeitsvergütungen bei den verschiedenen Rechtsformen nach sich.²⁵⁰ Die sonstigen Annahmen bleiben unverändert.²⁵¹

	2002			2003/2004			2005		
Tätigkeitsverg.	20%	40%	60%	20%	40%	60%	20%	40%	60%
KapGes Vollaussch. ²⁵²	53,71	53,07	52,44	53,01	52,15	51,30	50,65	49,07	47,48
PersU ²⁵³	51,38	51,38	51,38	50,05	50,05	50,05	45,61	45,61	45,61
KapGes 1/2-Aussch. ²⁵⁴	47,43	48,37	49,30	46,92	47,59	48,26	45,22	44,99	44,76
KapGes ohne Aussch. ²⁵⁵	41,15	43,66	46,16	40,84	43,03	45,21	39,78	40,91	42,05

Abbildung 7: Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft bei Vereinbarung von Tätigkeitsvergütungen (Angaben in %)²⁵⁶

Wie aus der Abbildung hervorgeht, nähert sich die Belastung der Kapitalgesell-

²⁵⁰ In den VZ 2001/2002 ergibt sich bei PersU bei einem Hebesatz von 400% nach obigen Berechnungen eine Belastung von 51,38%, in den VZ 2003/2004 von 50,05% und ab dem VZ 2005 von 45,61%. Diese liegen allesamt nur sehr geringfügig über der jeweiligen Belastung nur mit ESt und SolZ ohne Berücksichtigung der GewSt (VZ 2001/2002: 51,17%; VZ 2003/2004: 49,59%; VZ 2005: 44,31%), die der der Tätigkeitsvergütungen bei KapGes entspricht, so daß sich auch die „neutralisierenden“ Hebesätze nicht wesentlich unterhalb von 400% bewegen.

²⁵¹ ESt-Spitzensatz, keine KiSt, Gewinn = Gewerbeertrag.

²⁵² Die Werte ergeben sich als arithmetisches Mittel der Belastungen der Tätigkeitsvergütungen und der ausgeschütteten Gewinne gewichtet mit dem jeweiligen Anteil am Gesamtgewinn (vor Abzug der Tätigkeitsvergütungen). Beispielhafte Berechnungsformel für 2002 und 20% Tätigkeitsvergütungen: $0,2 \times 0,5117 + 0,8 \times 0,5434$.

²⁵³ Bei PersU ergeben sich durch die Vereinbarung von Tätigkeitsvergütungen keine Änderungen, da diese als gewerbliche Einkünfte ebenso wie die übrigen Gewinne versteuert werden.

²⁵⁴ Die Werte ergeben sich als arithmetisches Mittel der Belastungen der Tätigkeitsvergütungen, der thesaurierten und der ausgeschütteten Gewinne gewichtet mit dem jeweiligen Anteil am Gesamtgewinn (vor Abzug der Tätigkeitsvergütungen). Beispielhafte Berechnungsformel für 2002 und 20% Tätigkeitsvergütung: $0,2 \times 0,5117 + 0,4 \times 0,3865 + 0,4 \times 0,5434$.

²⁵⁵ Die Werte ergeben sich als arithmetisches Mittel der Belastungen der Tätigkeitsvergütungen und der thesaurierten Gewinne gewichtet mit dem jeweiligen Anteil am Gesamtgewinn (vor Abzug der Tätigkeitsvergütungen). Beispielhafte Berechnungsformel für 2002 und 20% Tätigkeitsvergütungen: $0,2 \times 0,5117 + 0,8 \times 0,3865$.

²⁵⁶ Quelle: geänderte Fassung der Darstellung bei Köplin (2000), S. 34 f.; vgl. auch die Berechnungen bei Lothmann/Lothmann (2000), S. 2157.

schaft der des Personenunternehmens – die von den Änderungen unberührt bleibt – in allen Szenarien mit zunehmender Höhe der Tätigkeitsvergütungen, die bei dem zugrundeliegenden Hebesatz von 400% bei den Rechtsformen annähernd gleich belastet werden, immer mehr an.²⁵⁷ Bei Vollausschüttung erfolgt die Annäherung, wie oben auch schon dargelegt, von oben, bei Vollthesaurierung und auch bei der Ausschüttungsquote von 50%, die unter den oben berechneten rechtsformneutralen Quoten liegt, erfolgt sie von unten. Bei hälftiger Ausschüttung im Veranlagungszeitraum 2005 ist dies zwar nicht der Fall. Dies hängt allerdings lediglich mit der Wahl des Hebesatzes zusammen, der nicht exakt dem die Gewerbesteuerbelastung neutralisierenden Hebsatz entspricht. Es zeigt sich aber, daß die Belastung der Kapitalgesellschaften in diesem Fall, in dem die Ausschüttungsquote von 50% nahe an der oben berechneten rechtsformneutralen Quote für diesen Zeitraum liegt, unabhängig von der Höhe der Tätigkeitsvergütungen nahe an der Belastung der Personenunternehmen liegt.

Zu bedenken bleibt aber auch hier wiederum, daß die dargestellten Untersuchungsergebnisse auf einer einperiodigen Betrachtung beruhen und deshalb die Vorteile der Kapitalgesellschaft, die ihr aus der vollständigen oder auch nur teilweisen Thesaurierung des Restgewinns erwachsen, nur „Vorteile auf Zeit“ sind.²⁵⁸

Unter den nicht hinzurechnungspflichtigen Leistungsvergütungen sind abschließend noch die Pensionsrückstellungen besonders zu erwähnen, bei denen sich nach wie vor steuerliche Vorteile für die Kapitalgesellschaft im Vergleich zum Personenunternehmen ergeben. Während Pensionsrückstellungen bei Personengesellschaften zumindest im Ergebnis steuerlich nicht anerkannt werden und der Gesellschafter-Geschäftsführer bereits in der Anwartschaftsphase die Zuführungen zur Pensionsrückstellung als Tätigkeitsvergütungen zu versteuern hat,²⁵⁹ sind die Pensionsrückstellungen bei Kapitalgesellschaften auf Gesellschaftsebene Aufwand und werden bei den Gesellschaftern erst im Zeitpunkt ihrer Auszahlung mit Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag belastet.²⁶⁰ Dadurch ergeben sich – trotz annähernder Gleichbelastung der übrigen nicht hinzurechnungspflichtigen Leistungsvergütungen – weiterhin Steuerersparnisse für Kapitalgesellschaften

²⁵⁷ Vgl. dazu auch die Belastungen bei Vollausschüttung und -thesaurierung ohne die Vereinbarung von Leistungsvergütungen (Abschnitt 4.1.1. und 4.1.2.).

²⁵⁸ Vgl. dazu obige Ausführungen zum mehrperiodigen Belastungsvergleich (Abschnitt 4.1.3.).

²⁵⁹ Pensionsrückstellungen werden zwar nach § 6a EStG auch bei PersG in der Steuerbilanz gebildet, jedoch nicht als Aufwand anerkannt und deshalb in der Sonderbilanz wieder kompensiert.

²⁶⁰ Jacobs, O. et al. (2003), S. 30; Lang (2002), § 9 Rn. 352 (S. 319) und Rn. 547 (S. 385).

gegenüber Personengesellschaften aufgrund des Steuerstundungseffekts.²⁶¹

4.1.5.2. Hinzurechnungspflichtige Leistungsvergütungen

Andere steuerliche Belastungswirkungen und damit auch andere Konsequenzen für den Rechtsformvergleich ergeben sich dagegen bei hinzurechnungspflichtigen Leistungsvergütungen, zu denen Zinsen aus Gesellschafterdarlehen sowie Miet- und Pachtzinsen für nicht in Grundbesitz stehende Gegenstände des Anlagevermögens zählen. Diese mindern nicht in vollem Umfang die Gewerbesteuer, sondern unterliegen aus gewerbesteuerlicher Sicht einer hälftigen Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 bzw. § 8 Nr. 7 GewStG.²⁶²

Daraus kann – betrachtet man auch hier zunächst separat die Kapitalgesellschaft – in den Jahren 2001 bis 2004 sogar ein Nachteil für hinzurechnungspflichtige Leistungsvergütungen gegenüber den Gewinnausschüttungen erwachsen, weil der Steuervorteil auf der Gesellschaftsebene durch die hälftige Hinzurechnung geringer ausfällt, die Entgelte aber beim Gesellschafter voll dem in diesen Jahren noch wenig gesenkten Einkommensteuersatz unterliegen, während bei ausgeschütteten Gewinnen nur eine hälftige Besteuerung erfolgt. Ab der endgültigen Absenkung des Einkommensteuertarifs in 2005 führen aber auch diese wieder durchgehend zu einer steuerlichen Belastungsminderung gegenüber der Ausschüttungsvariante.²⁶³

Im Vergleich zu den Personengesellschaften ergibt sich für hinzurechnungspflichtige Leistungsvergütungen bei Kapitalgesellschaften ein gesamtsteuerlicher Nachteil, während vor dem Systemwechsel auch bei dieser Konstellation noch ein Vorteil der Kapitalgesellschaft gegeben war.²⁶⁴ Dies folgt daraus, daß die erwähnten Darlehens-, Miet- und Pachtzinsen bei Personenunternehmen als Sonderbetriebseinnahmen dem persönlichen Einkommensteuersatz der Gesellschafter sowie dem Solidaritätszuschlag unterliegen und die Gewerbesteuerbelastung weitgehend über § 35 EStG kompensiert wird, während bei Kapitalgesellschaften neben der vollen Belastung mit Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag zusätzlich die hälftige Belastung der Entgelte mit Gewerbesteuer hinzutritt.²⁶⁵

²⁶¹ Vgl. Förster (2001), S. 1238; Jacobs, O. et al. (2003), S. 29–31, die besonders auch die in diesem Zusammenhang die Notwendigkeit einer mehrperiodigen Sichtweise herausstellen.

²⁶² Vgl. Kessler/Teufel (2000), S. 1840; Herzig (2001), S. 259.

²⁶³ Vgl. dazu die Berechnungen bei Kessler/Teufel (2000), S. 1840 f.; Schneeloch/Rahier/Trockels-Brand (2000), S. 1627; vgl. auch Förster (2001), S. 1238; Herzig (2001), S. 268.

²⁶⁴ Vgl. Herzig (2001), S. 259. Nach alter Rechtslage unterlagen diese Leistungsvergütungen bei PersG (unter Berücksichtigung der Tarifbegrenzung des § 32c EStG a.F.) der ESt, dem SolZ und der vollen GewSt, bei KapGes hingegen der ESt, dem SolZ und nur der halben GewSt.

²⁶⁵ Vgl. Herzig (2001), S. 259.

4.1.6. Finanzierungskosten

Neben den bereits im vorangegangenen Abschnitt angesprochenen Zinsen für Gesellschafterdarlehen werden häufig auch Zinsen an Drittgläubiger gezahlt, die ebenfalls steuerliche Relevanz für den Rechtsformvergleich entfalten. Im folgenden sollen deren steuerliche Auswirkungen bei Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften verglichen werden, wobei in weiten Teilen Änderungen der Unternehmenssteuerreform von Bedeutung sind. Zu unterscheiden ist zwischen Finanzierungskosten der Gesellschaft und den Refinanzierungskosten der Gesellschafter.

4.1.6.1. Finanzierungskosten der Gesellschaft

Ist die Gesellschaft selbst fremdfinanziert und hat sie deshalb Zinszahlungen an Drittgläubiger zu leisten, so sind diese in der Regel zunächst rechtsformübergreifend als Betriebsausgaben voll abzugsfähig. Für gewerbsteuerliche Zwecke sind sie jedoch häufig als Dauerschuldzinsen einzustufen und unterliegen damit der hälftigen Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 GewStG.²⁶⁶ Die daraus resultierenden wirtschaftlichen Konsequenzen waren nach alter Rechtslage für Kapital- und Personengesellschaften grundsätzlich identisch, so daß sie weitestgehend ohne Folgen für den Rechtsformvergleich blieben.²⁶⁷ Diesbezüglich hat es durch die Neuregelungen der Unternehmenssteuerreform allerdings Änderungen gegeben, die dem Gebot der Rechtsformneutralität zuwiderlaufen.

So bleibt einerseits für Kapitalgesellschaften die gewerbsteuerliche Belastungswirkung durch die hälftige Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG auch nach dem Systemwechsel bestehen. Demnach wird weiterhin der durch die Zinszahlungen begründete Betriebsausgabenabzug für gewerbsteuerliche Zwecke zur Hälfte wieder rückgängig gemacht, wodurch die Gewerbesteuerbelastung definitiv steigt.²⁶⁸

Personengesellschaften sind zwar ebenfalls weiterhin von der hälftigen Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen betroffen, so daß sich dadurch auch hier die zu zahlende Gewerbesteuer erhöht. Bei den Belastungswirkungen ergeben sich

²⁶⁶ Vgl. Herzig (2001), S. 259. Hintergrund dieser Regelung ist, daß der Gewerbeertrag nicht davon beeinflusst werden soll, ob der Betrieb eigen- oder fremdfinanziert ist. So ist in letzterem Fall durch die Zinszahlungen zwar der steuerliche Gewinn geringer, der Betrieb hat aber dennoch die gleiche Ertragskraft wie ein durch Eigenkapital finanzierter. Die 1984 eingeführte nur hälftige Hinzurechnung, durch die der Gesetzgeber die Wirtschaft stärken wollte, erweist sich dabei aber als klarer Systembruch und schwächt durch die Verleitung zur Fremdfinanzierung die ohnehin schon niedrige Eigenkapitalbasis der deutschen Wirtschaft. Vgl. dazu Birk (2002), Rn. 1158 f. (S. 354).

²⁶⁷ Vgl. Herzig (2001), S. 259.

²⁶⁸ Vgl. Förster (2001), S. 1241; Herzig (2001), S. 259.

allerdings nach neuem Recht Unterschiede zu den Kapitalgesellschaften, die ihre Grundlage in der Regelung des § 35 EStG haben. Die höhere zu zahlende Gewerbesteuer aufgrund der Hinzurechnungen bewirkt korrespondierend auch eine höhere Gewerbesteueranrechnung. Wie die Berechnungen im Anhang zeigen²⁶⁹ führt die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer im Ergebnis zumindest bei mittleren Hebesätzen zu einer vollständigen Entlastung von der Gewerbesteuer und kann bei niedrigen Hebesätzen sogar zu Überkompensationen führen. Die Hinzurechnung der Hälfte der Dauerschuldzinsen verliert damit in vielen Fällen ihre wirtschaftliche Bedeutung.²⁷⁰ Die Personengesellschaft weist damit nach neuem Recht gegenüber der Kapitalgesellschaft bezüglich der steuerlichen Behandlung von Fremdfinanzierungszinsen einen deutlichen Vorteil auf.²⁷¹ Die Unternehmenssteuerreform hat diesbezüglich damit dem Ziel der Verwirklichung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung entgegen gewirkt, indem sie rechtsformspezifische Belastungsunterschiede begründet hat.

4.1.6.2. Refinanzierungskosten der Gesellschafter

Gravierende Änderungen ergeben sich durch die Unternehmenssteuerreform auch für den Fall, daß der Gesellschafter seinen Beteiligungskauf fremdfinanziert und dafür Zinsen aufwenden muß. Es besteht eine fundamental unterschiedliche Behandlung derartiger Finanzierungszinsen bei Kapital- und Personengesellschaften.

Bei der Personengesellschaft werden derartige Aufwendungen auf der Ebene des Unternehmens selbst abgezogen und mindern dort zum einen die Gewerbebeertragsteuer, wobei auch hier wiederum die hälftige Hinzurechnung der Zinsaufwendungen nach § 8 Nr. 1 GewStG zu beachten ist²⁷², deren belastende Wirkungen jedoch wie zuvor erwähnt im Ergebnis zumindest zu weiten Teilen über § 35 EStG kompensiert werden. Zum anderen mindern sie auch als Sonderbetriebsausgaben in voller Höhe die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage, so daß lediglich ein Nettoergebnis besteuert wird.²⁷³

Demgegenüber wird eine Fremdfinanzierung des Anteilskaufs bei der

²⁶⁹ Vgl. dazu die Beispielrechnungen zur Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer im Anhang auf S. XI f..

²⁷⁰ Vgl. Herzig (2001), S. 259 f..

²⁷¹ Vgl. Herzig (2001), S. 260; Förster (2001), S. 1241. Vgl. dazu auch die Berechnungen bei Bauer (2001), S. 132 f..

²⁷² Vgl. Köplin (2000), S. 37; Birk (2002), Rn. 1160 (S. 355); Kessler/Teufel (2000), S. 1842.

²⁷³ Vgl. Köplin (2000), S. 37; Förster (2001), S. 1239; Jacobs, D. (2001), S. 808 f.; Kessler/Teufel (2000), S. 1842.

Kapitalgesellschaft selbst überhaupt nicht einbezogen.²⁷⁴ Sie ist nur beim Gesellschafter der Kapitalgesellschaft von Relevanz. Dort können die Refinanzierungsaufwendungen allerdings (sofern es sich um eine natürliche Person als Anteilseigner handelt) gemäß § 3c Abs. 2 EStG nur noch zur Hälfte abgezogen werden, und zwar unabhängig davon, ob aus der Kapitalgesellschaft Gewinne an den Gesellschafter ausgeschüttet werden oder nicht.²⁷⁵ Daß in dieser Regelung von großen Teilen der Literatur ein schwerer Systemfehler gesehen wird, da mit der hälftigen Beschneidung der Aufwendungen im wirtschaftlichen Ergebnis eine Bruttobesteuerung stattfindet, die einen Verstoß gegen das Nettoprinzip bedeutet, wurde oben bereits angesprochen.²⁷⁶

Damit werden Refinanzierungsaufwendungen nach der Unternehmenssteuerreform nicht mehr rechtsformneutral behandelt.²⁷⁷ Wie das folgende Berechnungsbeispiel verdeutlicht, führt der Systemwechsel zu einer steuerlichen Diskriminierung der Kapitalgesellschaften.²⁷⁸ Es wird dabei von einem Gewinn vor Steuern und Refinanzierungsaufwand des Unternehmens von 1 Mio. Euro und Refinanzierungsaufwendungen von 50% dieses Betrags, also 500.000 €, ausgegangen. Ansonsten gelten auch hier die den obigen Beispielrechnungen zugrundeliegenden Annahmen²⁷⁹ entsprechend, mit Ausnahme der Tatsache, daß nun durch die Dauerschuldzinsen bei Personenunternehmen Hinzurechnungen Berücksichtigung finden und deshalb der Gewinn nicht mit dem Gewerbeertrag übereinstimmt.

	2002		2003/2004		2005	
	PersU	KapGes	PersU	KapGes	PersU	KapGes
Gewinn vor Steuern (abzögl. Zinsen als SBA)	1000,00 <u>./.500,00</u>		1000,00 <u>./.500,00</u>		1000,00 <u>./.500,00</u>	
	500,00	1000,00	500,00	1000,00	500,00	1000,00
./. GewSt ²⁸⁰	116,92	166,67	116,92	166,67	116,92	166,67

²⁷⁴ Vgl. Köplin (2000), S. 38.

²⁷⁵ Vgl. Herzig (2001), S. 260; Kessler/Teufel (2000), S. 1842; Jacobs (2001), S. 808.

²⁷⁶ Vgl. oben die Ausführungen zum Halbeinkünfteverfahren und seinen Folgeänderungen (Abschnitt 3.1.2.).

²⁷⁷ Nach altem Recht wirkten Refinanzierungsaufwendungen weitgehend rechtsformneutral, indem sie nur zu einem relativ geringfügigen Anstieg der Belastungsdifferenz zwischen KapGes und PersU führten. Vgl. dazu die Berechnungen bei Kessler/Teufel (2000), S. 1841 f..

²⁷⁸ Vgl. dazu auch die Beispielrechnungen bei Köplin (2000), S. 38 und Kessler/Teufel (2000), S. 1841 f..

²⁷⁹ GewSt-Hebesatz 400%, ESt-Spitzensatz, keine KiSt.

²⁸⁰ Bei der Bemessungsgrundlage der GewSt für PersU ist die hälftige Hinzurechnung der Zinsen als Dauerschuldzinsen zu beachten. Freibetrag und Staffeltarif werden berücksichtigt. Berechnungsformel der GewSt bei PersU in diesem Beispiel: $(500 + 250 - 48,5) \times (4 \times 0,05) / (1 + 4 \times 0,05)$.

./. KSt		208,33		208,33		208,33
./. SolZ		11,46		11,46		11,46
Ausschüttung		613,54		613,54		613,54
davon steuerpflichtig ²⁸¹		56,77		56,77		56,77
./. tarifliche ESt	185,79	27,53	180,05	26,68	160,89	23,84
+ GewSt-Anrechnung ²⁸²	52,61		52,61		52,61	
./. SolZ	7,32	1,51	7,01	1,47	5,96	1,31
Gewinn nach Steuern	242,58	84,50	248,63	85,39	268,84	88,39
Steuerbelastung	51,48%	83,10%	50,27%	82,92%	46,23%	82,32%
Differenz		+31,62%		+32,65%		+36,09%

Abbildung 8: Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft bei Vollausschüttung und Refinanzierungsaufwand von 50% des Unternehmensgewinns vor Zinsen (Zahlen in tausend €)²⁸³

Wie das Beispiel zeigt, steigt die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft stark an, wenn der Gesellschafter für die Anschaffung der Beteiligung Zinsen an fremde Dritte zu leisten hat, während sich die Belastung bei Personenunternehmen nur geringfügig ändert.²⁸⁴ So liegt die Belastung bei Kapitalgesellschaften bezogen auf den Gewinn abzüglich Zinsaufwand nun bei über 80% und damit erheblich über der der Personenunternehmen, wobei die Differenz bis 2005 sogar ansteigt.

Dabei wird auch deutlich, daß sich die Belastung der Kapitalgesellschaft trotz des sinkenden Einkommensteuerspitzenatzes in den erwähnten Zeiträumen kaum verringert. Dies ist darauf zurückzuführen, daß der überwiegende Teil der Steuerbelastung auf der Ebene des Unternehmens anfällt und daher von der Höhe des Einkommensteuersatzes nicht tangiert wird.²⁸⁵ Die nominelle Belastung auf Unternehmensebene ist zwar mit 38,65% vergleichsweise gering, doch wird sie auf

²⁸¹ Bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ist die hälftige Steuerfreiheit der Dividenden sowie die nur hälftige Berücksichtigung der Zinsaufwendungen zu berücksichtigen. Berechnungsformel: $(613,54 \times 0,5) - (500 \times 0,5)$.

²⁸² Berechnungsformel: $(500 + 250 - 116,92 - 48,5) \times 0,05 \times 1,8$.

²⁸³ Quelle: geänderte Darstellung der Fassung bei Förster (2001), S. 1238. Ähnliche Ergebnisse der Diskriminierung von KapGes ergäben sich auch im Thesaurierungsfall, da § 3c Abs. 2 EStG auch dann greift, wenn der Gewinn nicht ausgeschüttet wird.

²⁸⁴ Vgl. dazu die oben berechneten Steuerbelastungen bei Vollausschüttung (Abschnitt 4.1.2.).

²⁸⁵ Vgl. Förster (2001), S. 1238 f..

eine Bruttogröße, den Gewinn vor Refinanzierungsaufwand erhoben. Bezogen auf den Gewinn nach Refinanzierungsaufwand beträgt diese Belastung bei Aufwendungen des Gesellschafters von 50% des Bruttogewinns wie im vorliegenden Beispiel bereits 77,29%.²⁸⁶

Die Belastung der Kapitalgesellschaften variiert stark mit der Höhe der Refinanzierungsaufwendungen, während sie sich gleichzeitig bei Personenunternehmen im Vergleich nur verschwindend gering ändert. Bei Zinsaufwendungen von mehr als 61,35% des Unternehmensgewinns vor Steuern und Zinsen überschreitet die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften die 100%-Grenze bezogen auf das Nettoergebnis.²⁸⁷ Die folgende Abbildung, bei der die Belastungen bezogen auf das Nettoergebnis nach Zinsen unter obigen Annahmen für einen Refinanzierungsaufwand von 20% (200.000 €) bzw. 80% (800.000 €) des Gewinns vor Steuern und Zinsen berechnet wurden, verdeutlicht die starke Abhängigkeit der Belastungsdifferenz von der Höhe des Zinsaufwands.

	2002		2003/2004		2005	
Zinsen	20%	80%	20%	80%	20%	80%
PersU	51,41%	51,80%	50,11%	50,94%	45,77%	48,09%
KapGes ²⁸⁸	61,53%	169,38%	61,12%	170,12%	59,76%	172,58%
Differenz	+10,12%	+117,58%	+11,01%	+119,18%	+13,99%	+124,49%

Abbildung 9: Belastungsvergleich Personenunternehmen – Kapitalgesellschaft bei Vollausschüttung und Variation der Höhe des Refinanzierungsaufwands²⁸⁹

Die steuerliche Diskriminierung der Kapitalgesellschaften durch die

²⁸⁶ Berechnungsformel: $(166,67 + 208,33 + 11,46)/500$.

²⁸⁷ Rechnerisch ergibt sich dieser Wert, indem man die Steuerbelastung mit dem Gewinn nach Zinsen jeweils in Abhängigkeit von der Höhe des Refinanzierungsaufwands gleichsetzt.

Berechnungsformel: $386,46 + ((1000 - 386,46) \times 0,5 - 1000 \times z \times 0,5) \times s \times 1,055 = 1000 \times (1 - z)$ mit z als relative Höhe der Zinsaufwendungen bezogen auf den Gewinn vor Steuern und Zinsen und s als ESt-Spitzensatz der jeweiligen Jahre (Letzterer hat allerdings keine Auswirkungen auf den berechneten Wert).

²⁸⁸ Bei 20% Zinsen fällt die Belastung bis 2005, bei 80% steigt sie. Dies ist darauf zurückzuführen, daß es bei 20% auf Gesellschafterebene zu einer ESt-Zahlung kommt, während es bei 80% Zinsen zu einer ESt-Erstattung kommt, da der abzugsfähige Refinanzierungsaufwand größer ist als die der ESt unterliegende Hälfte der ausgeschütteten Gewinne. Die Senkung der ESt-Spitzensätze wirkt sich damit einmal positiv, das andere Mal negativ auf die Belastung aus. Für die ESt-Erstattung wurde dabei auch der ESt-Spitzensatz zugrunde gelegt, was impliziert, daß die steuerpflichtigen Einkünfte des Gesellschafters aus anderen Quellen ausreichend hoch über der Einkommensgrenze liegen, ab der der ESt-Spitzensatz zur Anwendung kommt.

²⁸⁹ Quelle: eigene Darstellung und Berechnungen. Vgl. zur Vorgehensweise bei den Berechnungen die Abbildung 8 entsprechend.

unterschiedliche Behandlung von Refinanzierungsaufwendungen, insbesondere durch § 3c Abs. 2 EStG, verstärkt sich erheblich mit zunehmender Höhe des Zinsaufwands.²⁹⁰

4.1.7. Verlustberücksichtigung

Neben den bisher betrachteten Gewinnsituationen können speziell in den Gründungsjahren, aber auch während der laufenden Betätigung, unternehmerische Verluste entstehen, die aus steuerlicher Sicht ebenfalls nicht rechtsformneutral behandelt werden.²⁹¹ Betrachtet man zunächst Personenunternehmen, so ist zwischen gewerbsteuerlichen und einkommensteuerlichen Verlusten (im Falle von natürlichen Personen als Gesellschafter) zu unterscheiden.²⁹² Gewerbsteuerlich gilt jeder Betrieb als eigenes Gewerbesteuerobjekt ohne Möglichkeit, Gewinne und Verluste verschiedener Personengesellschaften oder auch von Einzelunternehmen und Personengesellschaften miteinander zu verrechnen.²⁹³ Gewerbliche Verluste können nach § 10a GewStG nur von dem betroffenen Personenunternehmen in zukünftigen Perioden mit positiven Gewerbeerträgen verrechnet werden. Hier bietet nach wie vor ausschließlich die Kapitalgesellschaft die Möglichkeit, durch eine gewerbsteuerliche Organschaft Verlustbereiche mit Gewinnbereichen zu saldieren.²⁹⁴

Anders ist die Situation im Rahmen der Einkommensteuer. Hier gilt bei Personenunternehmen auch nach der Unternehmenssteuerreform das bereits erwähnte Transparenzprinzip.²⁹⁵ Einkommensteuerliche Verluste eines Personenunternehmens werden dem (Mit-)Unternehmer deshalb weiterhin direkt zugerechnet und können bei ihm im Rahmen des Verlustausgleichs oder Verlustabzugs genutzt werden. Es besteht somit die Möglichkeit, die Verluste schon in der Periode ihres Entstehens mit positiven Einkünften aus anderen Gewerbebetrieben des (Mit-)Unternehmers und positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten auszugleichen und damit den Verlust sofort steuerlich geltend zu machen.²⁹⁶ Zu beachten sind dabei allerdings der gesetzliche Rahmen des

²⁹⁰ Vgl. auch die Rechnungen bei Kessler/Teufel (2000), S. 1842, bei denen ein konstanter Zinsaufwand angenommen und die Gewinnhöhe variiert wird. Danach führt eine schlechte Ertragslage zu einer verstärkten Diskriminierung der KapGes.

²⁹¹ Vgl. Herzig (2001), S. 260; Schiffers (2000), S. 1010.

²⁹² Vgl. Schiffers (2000), S. 1010; Köplin (2000), S. 37; Rödder/Schumacher (2000), S. 366.

²⁹³ Vgl. Köplin (2000), S. 37.

²⁹⁴ Vgl. Köplin (2000), S. 37; Rödder/Schumacher (2000), S. 366.

²⁹⁵ Vgl. oben die Einleitung zu den Änderungen der Unternehmenssteuerreform (Abschnitt 3.).

²⁹⁶ Vgl. Schiffers (2000), S. 1010; Herzig (2001), S. 260; Förster (2001), S. 1237.

§ 15a EStG sowie die durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingeführten erheblichen Verlustverrechnungsbeschränkungen des § 2 Abs. 3 EStG und des § 2b EStG.²⁹⁷

Verluste der Kapitalgesellschaft bleiben hingegen wie bisher aufgrund des Trennungsprinzips bei dieser „eingesperrt“ und können nicht mit positiven Einkünften aus anderen Quellen des Gesellschafters verrechnet werden.²⁹⁸ Sie können lediglich auf Gesellschaftsebene im Rahmen des Verlustabzugs unter den Beschränkungen des § 10d EStG²⁹⁹ vor- oder zurückgetragen werden. Verrechenbar sind die Verluste der Kapitalgesellschaft auf Gesellschafterebene lediglich dann, wenn die – durch das StSenkG erleichterten³⁰⁰ – Voraussetzungen der Körperschaftsteuerlichen Organschaft erfüllt sind.³⁰¹

Im Ergebnis führt diese grundsätzliche Beschränkung der Verlustverrechnung auf die Unternehmensebene im Verlustfall vielfach zu einem deutlichen Liquiditäts- und damit Zinsvorteil der Personenunternehmen im Vergleich zur Kapitalgesellschaft, also einem rechtsformbedingten Belastungsunterschied.³⁰² Dieser Nachteil verschärft sich noch zusätzlich durch die schuldrechtlichen Verträge mit den Gesellschaftern. Da das Entgelt hierfür grundsätzlich unabhängig von der Erfolgssituation der Gesellschaft geschuldet wird, erhöhen die Vergütungen zum einen den Verlust auf der Gesellschaftsebene und führen zum anderen auf der Gesellschafterebene zu positiven Einkünften auch wenn wirtschaftlich betrachtet insgesamt ein Verlust erzielt wird. Damit kommt es in der Verlustperiode zur Besteuerung von Aufwand.³⁰³

Die fehlende Verlustnutzungsmöglichkeit bei Kapitalgesellschaftsanteilen ist durch die Unternehmenssteuerreform sogar noch verschärft worden.³⁰⁴ Nach bisherigem Recht bestand zumindest die Möglichkeit einer mittelbaren Verlustnutzung. Im

²⁹⁷ Vgl. zu den Verlustverrechnungsbeschränkungen Herzig/Briesemeister (1999), S. 1377–1383; Herzig/Briesemeister (1999a), S. 1470–1476.

²⁹⁸ Vgl. Köplin (2000), S. 37; Förster (2001), S. 1237.

²⁹⁹ Diese sind durch das StSenkG, das den Verlustrücktrag auf 1 Mio. DM bzw. jetzt 511.500 € eingeschränkt hat, noch weiter verschärft worden.

³⁰⁰ Es reicht nunmehr allein die finanzielle Eingliederung, um eine körperschaftsteuerliche Organschaft zu begründen. Die Tatbestandsmerkmale der wirtschaftlichen und der organisatorischen Eingliederung (§ 14 Nr. 2 KStG a.F.) wurden gestrichen. Vgl. Lornsen-Veit/Odenbach (2000), S. 19; Schewdhelm/Olbing/Binnewies (2000), S. 1183 f.. Nicht zuletzt deshalb (vor allem aber auch wegen der Vermeidung des § 3c EStG) wird der Organschaft im KapGes-Konzern ein noch größeres Gewicht zukommen. Vgl. dazu Rödder/Schumacher (2000), S. 361 f.; Lornsen-Veit/Odenbach (2000), S. 18.

³⁰¹ Vgl. Köplin (2000), S. 37. Auch durch die Errichtung einer GmbH & Still, d.h. wenn der GmbH-Gesellschafter sich an „seiner“ GmbH auch mit einer stillen Einlage beteiligt, kann bei der KapGes eine dem Kommanditisten vergleichbare Verlustverrechnungsmöglichkeit erzielt werden. Vgl. dazu Schiffers (2000), S. 1011.

³⁰² Vgl. Schiffers (2001), S. 1010.

³⁰³ Vgl. Kessler/Teufel (2001), S. 1956; Förster (2001), S. 1237; Schiffers (2000), S. 1010 f..

³⁰⁴ Vgl. Förster (2001), S. 1237; Herzig (2001), S. 260.

Hinblick auf Anteile, die im Privatvermögen gehalten wurden, konnten Verluste aus Beteiligungsveräußerungen z.B. im Rahmen von § 17 EStG in voller Höhe geltend gemacht werden. Bei steuerverhafteten Kapitalgesellschaftsanteilen im Betriebsvermögen bestand daneben die Möglichkeit zur steuerwirksamen Teilwertabschreibung der Beteiligung.³⁰⁵ Diese mittelbaren Verlustnutzungen sind durch das StSenkG zumindest eingeschränkt, teilweise sogar vollständig beseitigt worden. Für steuerverhaftete Anteile bei natürlichen Personen kommt nun – wie bereits oben geschildert – das Halbeinkünfteverfahren und damit nur eine hälftige Verlustnutzung zur Anwendung (§ 3c Abs. 2 EStG), während für Kapitalgesellschaften als Anteilseigner die steuerliche Nutzung von Beteiligungsverlusten und Teilwertabschreibungen gem. § 8b Abs. 3 KStG sogar vollständig verwehrt wird.³⁰⁶

4.1.8. Rechtsformspezifische Risiken der laufenden Besteuerung

Auch rechtsformspezifische Risiken der laufenden Besteuerung können als steuerliche Nachteile die Rechtsformwahl beeinflussen. Zu diesen zählt wie schon nach altem Recht weiterhin die Gefahr der Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen, die nur für Kapitalgesellschaften besteht. Daneben begründet die Unternehmenssteuerreform durch die Einführung der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG nun allerdings auch für Personenunternehmen die Gefahr, daß sog. Anrechnungsüberhänge auftreten.

4.1.8.1. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Wie oben bereits ausgeführt sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaftern und Kapitalgesellschaften grundsätzlich auch der Besteuerung zugrunde zu legen, was steuerliche Anreize für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner bieten kann, Leistungsvergütungen zu vereinbaren.³⁰⁷ Erhält ein Gesellschafter im Rahmen dieses Verhältnisses einen Vermögensvorteil, der einem fremden Dritten nicht gewährt worden wäre, so stellt sich die Frage, ob dieser seine Ursache tatsächlich in der schuldrechtlichen Vereinbarung hat oder ob er nicht doch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist und nur der Form nach eine andere zivilrechtliche Gestaltung gewählt wird. Im letzteren Fall spricht man von

³⁰⁵ Vgl. Herzig (2001), S. 260.

³⁰⁶ Vgl. Förster (2001); S. 1237; Rödder/Schumacher (2000), S. 361; Herzig (2001), S. 260; Sommer (2003), S. 30.

³⁰⁷ Vgl. dazu die Ausführungen zu den Leistungsvergütungen an Gesellschafter (Abschnitt 4.1.5.).

einer verdeckten Gewinnausschüttung.³⁰⁸ Die Aufdeckung einer solchen verdeckten Gewinnausschüttung ist auch nach der Unternehmenssteuerreform im Vergleich zu den Leistungsvergütungen mit teilweise deutlichen Mehrbelastungen verbunden, sofern es sich bei dem empfangenden Gesellschafter um eine natürliche Person handelt.³⁰⁹ Nachfolgend wird dies beispielhaft an einer verdeckten Gewinnausschüttung in Form einer überhöhten Gesellschafter-Geschäftsführervergütung, also einer Vermögensminderung (im Gegensatz zu einer verhinderten Vermögensmehrung, bei denen der Gesellschafter für eine Leistung eine unangemessen niedrige Gegenleistung erbringt³¹⁰) aufgezeigt.

Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen auf Unternehmensebene bei der Ermittlung des Einkommens nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ebenso wie offene Gewinnausschüttungen nicht abgezogen werden.³¹¹ Da das überhöhte Geschäftsführergehalt den Gewinn aber schon gemindert hat, kommt es somit zum einen auf Gesellschaftsebene zu einer Einkommenserhöhung, die eine zusätzliche Belastung mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag sowie mit Gewerbesteuer auslöst.³¹² Zum anderen führt sie regelmäßig zu einer Umqualifizierung der Einkünfte und damit zu einer erheblichen Belastungsverschiebung auf Gesellschafterebene.³¹³ Dadurch erlangt der Anteilseigner regelmäßig einen steuerlichen Vorteil, weil an die Stelle der vollen Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eine Besteuerung nach Maßgabe des Halbeinkünfteverfahrens tritt.³¹⁴

Die folgende Berechnung zeigt die steuerlichen Auswirkungen einer verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform in den Veranlagungszeiträumen 2001/2002 an diesem typischen Beispiel eines überhöhten Gesellschafter-Geschäftsführergehalts in Höhe von 100 Punkten auf, wobei zwischen dem Zustand vor und nach verdeckter Gewinnausschüttung

³⁰⁸ Vgl. ausführlich zur vGA Birk (2002), Rn. 1070–1078 (S. 328–332); Pezzer (2002), § 11 Rn. 50–66 (S. 457–463).

³⁰⁹ Vgl. Förster (2001), S. 1240; Schiffers (2000), S. 1011. Zwischen KapGes führt die Aufdeckung einer vGA nur zu einer personellen Verschiebung der Steuerlast, jedoch – klammert man etwaige Verschiebungen im Rahmen der GewSt durch Hebesatzdifferenzen aus – nicht zu einer Erhöhung der Steuerbelastung. Vgl. Hey (2001), S. 3 f.

³¹⁰ Vgl. zu den diesbezüglichen steuerlichen Folgen bei Aufdeckung der vGA Herzig (2001), S. 261.

³¹¹ Vgl. Birk (2002), Rn. 1070 (S. 328).

³¹² Vgl. Herzig (2001), S. 261; Hey (2001), S. 2.

³¹³ Vgl. Herzig (2001), S. 261; Hey (2001), S. 2.

³¹⁴ Vgl. Hey (2001), S. 3; Herzig (2001), S. 261.

unterschieden wird. Es wurde dabei wiederum von denselben Annahmen, die auch schon den übrigen Beispielrechnungen zugrunde lagen³¹⁵, ausgegangen.

	Vor vGA	Nach vGA	Differenz
Gesellschaftsebene			
Gewinn vor Steuern	0,00	100,00	
./i. GewSt (400%)	0,00	16,67	+ 16,67
Gewinn nach GewSt	0,00	83,33	
./i. KSt (25%)	0,00	20,83	+ 20,83
./i. SolZ (5,5% auf KSt)	0,00	1,15	+ 1,15
Gewinn nach Steuern	0,00	61,35	
Steuerbelastung Gesellschaft	0,00	38,65	+ 38,65
Gesellschafterebene			
Zufluß vor Steuern	100,00	100,00	
Steuerpflichtige Einkünfte	100,00	50,00	
./i. ESt (48,5%)	48,50	24,45	- 24,25
./i. SolZ (5,5% auf ESt)	2,67	1,33	- 1,34
Zufluß nach Steuern	48,83	74,42	
Steuerbelastung Gesellschafter	51,17	25,58	- 25,59
Gesamtsteuerbelastung	51,17	64,23	+ 13,06

Abbildung 10: Steuerliche Folgen der Umqualifizierung von Geschäftsführer-Gehalt in verdeckte Gewinnausschüttungen in den VZ 2001/2002³¹⁶

Wie aus der Berechnung hervorgeht, führt die Umqualifizierung einer überhöhten Gesellschafter-Geschäftsführervergütung in eine verdeckte Gewinnausschüttung auf Gesellschaftsebene zu einer Gewinnerhöhung, aus der eine Mehrbelastung von 38,65% resultiert. Diesem steuerlichen Nachteil steht aber auf Gesellschafterebene der aus der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens resultierende steuerliche Vorteil von 25,59% gegenüber. Insgesamt kommt es somit zu einer deutlichen steuerlichen Mehrbelastung in Höhe von 13,06%. Sind an der Kapitalgesellschaft

³¹⁵ GewSt-Hebesatz 400%, ESt-Spitzensatz, keine KiSt, Gewinn = Gewerbeertrag.

³¹⁶ Quelle: Förster (2001), S. 1240; Herzig (2001), S. 261.

Bezüglich des VZ ist zu erwähnen, daß bei vGA das Halbeinkünfteverfahren im Gegensatz zu offenen Gewinnausschüttungen bereits im Jahre 2001 Anwendung fand. Vgl. dazu oben schon Fn. 138; vgl. auch Hey (2001). S. 2.

mehrere Anteilseigner beteiligt, kann die zusätzliche Belastung auf Gesellschaftsebene auch zu erheblichen Interessengegensätzen führen, weil die Entlastungswirkung einseitig auf Seiten des begünstigten Gesellschafters erfolgt, während die Mehrbelastung von der Gesellschaft und damit von allen Gesellschaftern zu tragen ist.³¹⁷ Die gesamtsteuerliche Mehrbelastung verschärft sich ab dem Veranlagungszeitraum 2005 in folgender Weise:

	Vor vGA	Nach vGA	Differenz
Gesellschaftsebene			
Gewinn vor Steuern	0,00	100,00	
./. GewSt (400%)	0,00	16,67	+ 16,67
Gewinn nach GewSt	0,00	83,33	
./. KSt (25%)	0,00	20,83	+ 20,83
./. SolZ (5,5% auf KSt)	0,00	1,15	+ 1,15
Gewinn nach Steuern	0,00	61,35	
Steuerbelastung Gesellschaft	0,00	38,65	+ 38,65
Gesellschafterebene			
Zufluß vor Steuern	100,00	100,00	
Steuerpflichtige Einkünfte	100,00	50,00	
./. ESt (42%)	42,00	21,00	- 21,00
./. SolZ (5,5% auf ESt)	2,31	1,16	- 1,15
Zufluß nach Steuern	55,69	77,84	
Steuerbelastung Gesellschafter	44,31	22,16	- 22,15
Gesamtsteuerbelastung	44,31	60,81	+ 16,50

Abbildung 11: Steuerliche Folgen der Umqualifizierung von Geschäftsführer-Gehalt in verdeckte Gewinnausschüttungen im VZ 2005³¹⁸

Der gesamtsteuerliche Nachteil der verdeckten Gewinnausschüttung erhöht sich ab dem Veranlagungszeitraum um 3,46% auf 16,50%.³¹⁹ Dies ist darauf zurückzuführen, daß der steuerliche Vorteil auf Anteilseignerebene, der daraus

³¹⁷ Vgl. Förster (2001), S. 1240; Herzig (2001), S. 262. Dies macht weiterhin vGA-bezogene Steuerklauseln in den Gesellschaftsverträgen notwendig.

³¹⁸ Quelle: vgl. Herzig (2001), S.262.

³¹⁹ Die steuerliche Mehrbelastung in den VZ 2003/2004 beträgt 13,85%, wobei die Mehrbelastung auf Unternehmensebene ebenfalls bei 38,65% und der steuerliche Vorteil auf Anteilseignerebene bei 24,80% liegt.

resultiert, daß der Zufluß bei Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung nur noch hälftig zu versteuern ist, bei dem ab 2005 geltenden niedrigeren Einkommensteuerspitzensatz geringer ausfällt, während die steuerliche Mehrbelastung auf Unternehmensebene dieselbe bleibt.

Die steuerliche Mehrbelastung der Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung kann sich in den Übergangsjahren³²⁰ – insbesondere in den ersten Jahren nach dem Systemwechsel und nach Verlustphasen – noch verschärfen, wenn ein fehlendes „neutrales“ Eigenkapitalpolster der Gesellschaft (vor allem fehlende Neugewinne³²¹) zur Verwendung von altem „EK 02“³²² führt, was auf Gesellschaftsebene eine Körperschaftsteuererhöhung gemäß § 38 Abs. 2 S. 1 KStG – der sich am alten Ausschüttungssteuersatz von 30% orientiert – nach sich zieht.³²³ Insgesamt ist also festzuhalten, daß auch nach der Reform weiterhin mit der Vereinbarung von Leistungsvergütungen gleichzeitig das Risiko steuerlicher Mehrbelastungen durch verdeckte Gewinnausschüttungen verbunden ist.

4.1.8.2. Gewerbesteuerliche Anrechnungsüberhänge

Während das Risiko einer höheren steuerlichen Belastung durch die Aufdeckung von verdeckten Gewinnausschüttungen nur für Kapitalgesellschaften besteht, ergibt sich für Personenunternehmen aus dem neu eingeführten § 35 EStG die Gefahr von sog. Anrechnungsüberhängen.

§ 35 EStG garantiert wie bereits erwähnt eine pauschalierte Ermäßigung der Einkommensteuer um das 1,8-fache des für den Erhebungszeitraum festgesetzten Gewerbesteuermeßbetrags, soweit sie auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt.³²⁴ Dabei kann es zu sog. Anrechnungsüberhängen kommen, wenn das Anrechnungspotential den Anrechnungshöchstbetrag übersteigt. Denkbar ist dies in verschiedenen Situationen.

Zum einen ist der Fall zu nennen, daß es zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und dem für die Gewerbesteuer relevanten Gewerbeertrag zu Abweichungen kommt. Insbesondere hohe Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

³²⁰ Vgl. dazu die Übergangsregelungen der §§ 36–40 KStG.

³²¹ Dasselbe gilt aber auch für ursprüngliches „EK 30“, „EK 01“ und „EK 03“ (§ 30 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 1 und 3). Vgl. Hey (2001), S. 4.

³²² „EK 02“ ist eine bestimmte Untergliederung jenes Teils des verwendbaren Eigenkapitals (vgl. dazu oben die Ausführungen zum Vollarrechnungsverfahren (Abschnitt 3.1.1.)), der aus Vermögensmehrungen stammt, die nicht der KSt unterliegen (§ 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG a.F.). Vgl. dazu und auch zu den anderen Teilbeträgen in Fn. 321 Pezzer (1998), § 11 Rn. 146 (S. 516).

³²³ Vgl. Förster (2001), S. 1240; vgl. ausführlicher auch Hey (2001), S. 4 f.; Jost (2001), S. 965.

³²⁴ Vgl. dazu schon die Ausführungen zur Reform der Besteuerung von Personenunternehmen (Abschnitt 3.2.).

können zu einer erheblichen Gewerbesteuerbelastung und einem hohen anrechenbaren Gewerbesteuermeßbetrag führen, obwohl nur geringe oder sogar negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen und damit auch die auf sie entfallende Einkommensteuerschuld nur gering oder sogar gleich Null ist.³²⁵ Zumindest ein Teil des Ermäßigungspotentials liefe damit ins Leere.³²⁶

Darüber hinaus können solche Anrechnungsüberhänge aber auch auftreten, wenn dem zur Gewerbesteuer führenden Gewerbeertrag entsprechende Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegenüberstehen, es also nicht zu den besagten Abweichungen kommt. Damit ist der Fall angesprochen, daß sich durch einen einkommensteuerlichen Verlustausgleich oder einen Verlustabzug nach § 10d EStG das zu versteuernde Einkommen auf Null bzw. auf einen sehr geringen Betrag saldiert oder daß es durch hohe Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen stark gemindert wird und damit auch die tarifliche Einkommensteuer gering oder gleich Null ist. Auch in diesem Fall kann das Anrechnungspotential nicht voll genutzt werden, da dem potentiellen Ermäßigungsbetrag keine ausreichende Einkommensteuerschuld gegenübersteht.³²⁷

Das Gesetz sieht in solchen Situationen weder einen Vor- bzw. Rücktrag in andere Veranlagungszeiträume noch eine Erstattung dieser Anrechnungsüberhänge vor. Potentielle Ermäßigungserträge gehen deshalb ersatzlos verloren, soweit sie im entsprechenden Veranlagungszeitraum nicht geltend gemacht werden können.³²⁸

Daraus ergeben sich erhöhte Anforderungen an die Steuerbilanz- und Einkünfteermittlungspolitik in dem Sinne, daß die beschriebenen steuerlich nachteiligen Situationen, bei denen Anrechnungsüberhänge entstehen, vermieden werden müssen.³²⁹

Mit der neuen Rechtslage ist damit neben die schon nach altem Recht existente Gefahr der Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen für Kapitalgesellschaften ein weiteres rechtsformspezifisches Risiko getreten, dem allein Personenunternehmen ausgesetzt sind.

³²⁵ Die Einkommensteuerschuld insgesamt kann dabei möglicherweise aber sogar sehr hoch sein.

³²⁶ Vgl. Herzig (2001), S. 262 und S. 266; Herzig/Lochmann (2000), S. 1731 f.; Schwedhelm/Olbing/Binnewies (2000), S. 1186.

³²⁷ Vgl. Herzig/Lochmann (2000), S. 1731 f.; Herzig (2001), S. 262 und S. 266.

³²⁸ Vgl. Herzig (2001), S. 262.

³²⁹ Vgl. Sigloch (2000), S. 169; Herzig (2001), S. 262. Vgl. zu einer detaillierten Untersuchung der Anrechnungsüberhänge und diesbezüglicher Gestaltungsmöglichkeiten Herzig/Lochmann (2000), S. 1731–1735; vgl. zu den Gestaltungsmöglichkeiten auch Herzig (2001), S. 266.

4.2. Analyse hinsichtlich aperiodischer Steuerbelastungen

Neben den Elementen, die die laufende Besteuerung von Unternehmen beeinflussen, können Rechtsformentscheidungen auch erheblich durch Elemente tangiert werden, die außerhalb der laufenden Besteuerung liegen. Welche Bedeutung diesen aperiodischen Aspekten tatsächlich bei der Rechtsformwahl zukommt, ist stark vom Einzelfall abhängig. So werden z.B. bei einem nur über kurze Zeit zu betreibenden Geschäft die steuerlichen Folgen der Begründung und Beendigung stärker ins Gewicht fallen als bei einer auf Dauer angelegten wirtschaftlichen Tätigkeit, bei der die laufende Besteuerung von dominanter Bedeutung sein wird.³³⁰ Unabhängig von ihrer tatsächlichen Bedeutung im Einzelfall sollen im folgenden auch diese aperiodischen Aspekte in die Analyse einbezogen werden, die durch die Unternehmenssteuerreform ebenfalls teilweise Änderungen erfahren haben. Dazu werden zunächst rechtsformvergleichend Aspekte der steuerlichen Flexibilität (z.B. die Besteuerung bei Umwandlungen) aufgegriffen, bevor die Besteuerung bei Unternehmenskäufen bzw. -verkäufen untersucht und mit einer vergleichenden Darstellung der Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften bei der Unternehmensnachfolge geschlossen wird.

4.2.1. Flexibilität

Unter dem Begriff der Flexibilität soll hier die Möglichkeit verstanden werden, eine bestehende Unternehmensstruktur zu verändern und an geänderte Umfeldbedingungen anzupassen, ohne zusätzliche steuerliche Belastungen auszulösen.³³¹ Die steuerliche Flexibilität zeigt sich zum einen in der Möglichkeit des steuerneutralen Transfers einzelner Wirtschaftsgüter oder Vermögenskomplexe, zum anderen läßt sie sich an der steuerlichen Behandlung von Umwandlungsvorgängen beurteilen. Die folgende Darstellung knüpft deshalb an diese beiden Gesichtspunkte an.

4.2.1.1. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern und Vermögenskomplexen

Die Steuerneutralität des Transfers von einzelnen Wirtschaftsgütern oder Vermögenskomplexen kann sich daraus ergeben, daß im Zuge der Übertragung

³³⁰ Vgl. Jacobs, D. (2001), S. 806.

³³¹ Vgl. Herzig/Kessler (1992), S. 233; Herzig (2001), S. 264; Förster (2001), S. 1239.

entweder eine Aufdeckung stiller Reserven unterbleibt oder aufgedeckte stille Reserven nicht besteuert werden.³³²

Diesbezüglich läßt sich zunächst feststellen, daß nach den Regelungen in § 20 und § 24 UmwStG Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile ohne Aufdeckung stiller Reserven sowohl in eine Kapitalgesellschaft als auch in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu Buchwerten eingebracht werden können.³³³ Die Unternehmenssteuerreform hat daran nichts geändert. Das UntStFG hat lediglich eine begünstigte Besteuerung etwaig aufgedeckter stiller Reserven bei der Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils ausgeschlossen (§ 20 Abs. 5 S. 3 und § 24 Abs. 3 S. 4 UmwStG) – was den Rückschluß darauf zuläßt, daß nach wie vor auch lediglich Teile von Mitunternehmeranteilen von §§ 20, 24 UmwStG erfaßt sind.³³⁴ Nach § 6 Abs. 5 S. 1 EStG besteht die Möglichkeit der steuerneutralen Übertragung der betreffenden Vermögenskomplexe zu Buchwerten auch bei der Überführung in ein Einzelunternehmen.³³⁵

Einen bedeutenden rechtsformaneutralen Vorteil für Personenunternehmen im Hinblick auf die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern begründete die Unternehmenssteuerreform durch den bereits erwähnten § 6 Abs. 5 S. 3 EStG.³³⁶ Mit dieser Regelung eröffnete sie zumindest teilweise wieder die Möglichkeiten des ehemaligen sog. Mitunternehmererlasses, die 1999 beseitigt worden waren. Danach können Personengesellschaften Einzelwirtschaftsgüter steuerneutral ohne Aufdeckung stiller Reserven übertragen.³³⁷ Die Übertragung zu Buchwerten ist zwischen dem Betriebsvermögen, dem Sonderbetriebsvermögen und dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft möglich. Ebenso gilt dies für die Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft (Ausgliederungsmodell) und umgekehrt.³³⁸ Bei Kapitalgesellschaften hingegen ist ein steuerneutraler Transfer einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ausdrücklich ausgeschlossen.³³⁹

³³² Vgl. Förster (2001), S. 1239.

³³³ Vgl. Brendt (2000), S. 47 f.; Förster (2001), S. 1239; Pezzer (2002), § 11 Rn. 103–106 (S. 471 f.).

³³⁴ Vgl. dazu Förster (2001), S. 1239 und Fn. 49 (S. 1243).

³³⁵ Vgl. Förster (2001), S. 1239.

³³⁶ Vgl. Herzig (2001), S. 264; Förster (2001), S. 1239; Schiffers (2000), S. 1011. Vgl. dazu schon die Ausführungen zur Reform der Besteuerung von PersU (Abschnitt 3.2.).

³³⁷ Vgl. Schiffers (2000), S. 1011; Förster (2001), S. 1239.

³³⁸ Vgl. Förster (2001), S. 1239 f.. Vgl. zu offenen Fragen dieser Neuregelung bereits die Hinweise in Fn. 181.

³³⁹ Vgl. Schiffers (2000), S. 1011; Herzig (2001), S. 264.

4.2.1.2. Umwandlungen

Der folgende Abschnitt ist der Untersuchung der steuerlichen Behandlung von Umwandlungsvorgängen gewidmet. Im Rahmen des Rechtsformvergleichs wird zunächst die Alternative der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen betrachtet, bevor die umgekehrte Richtung der Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft erörtert wird.

Während die Kapitalgesellschaft lange Zeit als „steuerliche Einbahnstraße“ galt, in die man zwar zu Buchwerten und damit steuerneutral ohne Aufdeckung stiller Reserven hinein, aber nicht mehr hinaus kam, hatte das Umwandlungssteuergesetz³⁴⁰ ab 1995 eine weitgehende Steuerneutralität der Umstrukturierungsvorgänge begründet.³⁴¹ Die Unternehmenssteuerreform brachte für die steuerliche Umwandlung von Kapitalgesellschaften allerdings entscheidende Änderungen. Da die Umwandlung letztlich einer Totalausschüttung aller Rücklagen der umgewandelten Gesellschaft gleichkommt, mußten im Zuge des Systemwechsels bei der Körperschaftsteuer auch die Regelungen für die Besteuerung des Übernahmegewinns und -verlustes an das Halbeinkünfteverfahren bzw. das Dividendenprivileg angepaßt werden.³⁴² Die Vorschriften über die Ermittlung des Übertragungsgewinns und des Übernahmeerfolgs sind dagegen weitgehend erhalten geblieben.

So kann die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft nach wie vor durch Buchwertfortführung in ihrer steuerlichen Schlußbilanz einen Übertragungsgewinn verhindern (§ 3 S. 1 UmwStG).³⁴³ Bei dem übernehmenden Personenunternehmen ergibt sich hingegen weiterhin ein Übernahmegewinn bzw. -verlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen den steuerlichen Schlußbilanzwerten der übergehenden Wirtschaftsgüter (und Schulden) und dem Buchwert der Anteile an der umgewandelten Körperschaft, soweit diese zum Betriebsvermögen des übernehmenden Personenunternehmens gehören oder gemäß § 5 UmwStG als in dieses eingelegt gelten (§ 4 Abs. 1 und Abs. 4 S. 1 UmwStG).³⁴⁴ Idealtypisch ergibt sich ein Übernahmegewinn, wenn die Kapitalgesellschaft durch ihre Gründer

³⁴⁰ Vgl. Umwandlungssteuergesetz v. 28.10.1994, BGBl. I 1994, S. 3267–3275.

³⁴¹ Vgl. Herzig (2001), S. 265.

³⁴² Vgl. Förster (2001), S. 1241; Herzig (2001), S. 265.

³⁴³ Vgl. Förster (2001), S. 1241; Förster/van Lishaut (2000), S. 1189. Nach BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 – S 1978 – 21/98, IV B 2 – S 1909 – 33/98, BStBl. I 1998, Rn. 03.01 (S. 284) *müssen* die Buchwerte weitgehend fortgeführt werden.

³⁴⁴ Vgl. Förster (2001), S. 1241; Förster/van Lishaut (2000), S. 1189. Soweit die letztgenannten Voraussetzungen nicht vorliegen, bleibt ein entsprechender Anteil des übergehenden Vermögens bei der Übernahmegewinn- bzw. -verlustermittlung außer Ansatz (§ 4 Abs. 4 S. 3 UmwStG).

umgewandelt wird, hingegen ein Übernahmeverlust, wenn ein Erwerber seine Kapitalgesellschaft im Anschluß an den Kauf zu Buchwerten in ein Personenunternehmen umwandelt.³⁴⁵

Im ersten Fall folgt dies daraus, daß der Buchwert der Anteile regelmäßig dem gezeichneten Kapital zuzüglich des steuerlichen Einlagenkontos (§ 27 KStG) entspricht, so daß ein Gewinn in Höhe der gesamten seit Gründung der Kapitalgesellschaft entstandenen offenen Rücklagen – sofern solche vorhanden sind – entsteht. Stille Reserven werden nicht aufgedeckt.³⁴⁶

In letzterem Fall resultiert der Übernahmeverlust aus der Tatsache, daß dem Buchwert des übergelassenen Vermögens Anschaffungskosten für die Anteile gegenüberstehen, in denen neben den offenen Rücklagen der Gesellschaft regelmäßig auch die stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts entgolten worden sind. Der Übernahmeverlust ergibt sich damit in Höhe der bezahlten stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts.³⁴⁷

Nach dem Systemwechsel unterliegt der beschriebene Übernahmegewinn im ersten Fall nun dem Halbeinkünfteverfahren und ist damit zur Hälfte einkommensteuerverpflichtig, sofern er auf eine natürliche Person entfällt (§ 4 Abs. 7 S. 2 UmwStG), während der Übernahmegewinn bei beteiligten Kapitalgesellschaften steuerfrei bleibt (§ 4 Abs. 7 S. 1 UmwStG).³⁴⁸ Die bisherige Körperschaftsteueranrechnung entfällt.³⁴⁹ Ein Übernahmeverlust, wie er im zweitgenannten Fall auftritt, ist stets steuerlich unbeachtlich, und zwar unabhängig davon, ob es sich bei den beteiligten Gesellschaftern um eine natürliche Person oder um eine Kapitalgesellschaft handelt (§ 4 Abs. 6, § 18 Abs. 2 UmwStG).³⁵⁰

Die skizzierten Veränderungen können bei Kapitalgesellschaften zu Umwandlungshemmnissen führen, da im Falle eines Übernahmegewinns beim übernehmenden Personenunternehmen die liquiditätsschonende Anrechnung der bereits bei der Kapitalgesellschaft auf die Rücklagen gezahlten Körperschaftsteuer entfällt und statt dessen mit der (hälftigen) Nachversteuerung der gesamten

³⁴⁵ Vgl. Kessler/Schmidt (2000), S. 2032 f.; dies. (2000a), S. 2088; Förster (2001), S. 1241. Es wird im folgenden unterstellt, daß ein Sperrbetrag nach § 50c EStG nicht besteht. Vgl. dazu § 4 Abs. 5 UmwStG.

³⁴⁶ Vgl. Förster (2001), S. 1241; Förster/van Lishaut (2000), S. 1190; Kessler/Schmidt (2000), S. 2034–2036; Birk (2002), Rn. 1197 (S. 367).

³⁴⁷ Vgl. Förster (2001), S. 1242; Birk (2002), Rn. 1197 (S. 367).

³⁴⁸ Vgl. Herzig (2001), S. 265; Brendt (2000), S. 47; Förster (2001), S. 1241.

³⁴⁹ Vgl. Brendt (2000), S. 47; Herzig (2001), S. 265.

³⁵⁰ Vgl. Brendt (2000), S. 46; Förster (2001), S. 1242; Herzig (2001), S. 265, kritisch zu dieser Regelung: vgl. Herzig (2001), S. 265; Kessler/Schmidt (2000a), S. 2091; Förster (2001), S. 1242; Willibald/Schafitzl (2000), S. 345; gegen die Kritik: vgl. Thiel (2000), S. 496.

anteiligen offenen Rücklagen eine erhebliche Liquiditätsbelastung entsteht, die eine Umwandlung in ein Personenunternehmen unmöglich machen kann.³⁵¹ Dies ist um so mehr von Bedeutung, als die günstige Thesaurierungsbelastung bei Kapitalgesellschaften vermehrt zu höheren offenen Rücklagen bei den Gesellschaften führen wird, womit gleichzeitig die drohende Nachversteuerung im Umwandlungsfall steigt.³⁵²

Im Fall von Übernahmeverlusten bedeutet deren Nichtberücksichtigung, daß die steuerneutrale Buchwertaufstockung der Wirtschaftsgüter der übertragenden Körperschaft nach § 4 Abs. 6 UmwStG a.F.³⁵³ (sog. Step up), die zusätzliches Abschreibungsvolumen schaffte, nicht mehr möglich ist.³⁵⁴ Vielmehr versteuert der Erwerber die auf ihn in voller Höhe übergehenden stillen Reserven bei ihrer Aufdeckung ungeachtet der Tatsache, daß sie bereits beim Anteilsveräußerer hälftig der Einkommensteuer unterlagen, soweit sie im Kaufpreis der Anteile abgegolten wurden. Die Umwandlung zu Buchwerten durch einen Anteilserwerber führt damit zu einer Eineinhalbfachbesteuerung der stillen Reserven, weil dem Erwerber die systemgerechte (hälftige) Entlastung über eine hälftige Übernahmeverlustberücksichtigung versagt wird.³⁵⁵ Dies läuft dem Ziel des UmwStG, den Rechtsformwechsel nicht durch steuerliche Zusatzlasten zu erschweren, zuwider. Eine Vermeidung der beschriebenen Eineinhalbfachbesteuerung ist nur durch den Ansatz von Teil- anstatt von Buchwerten in der steuerlichen Schlußbilanz der Kapitalgesellschaft möglich, die allerdings zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven führt und damit erst Recht dem Zweck des UmwStG entgegenwirkt.³⁵⁶ Die Kapitalgesellschaft entwickelt sich damit zumindest in Grenzen wieder zu einer steuerlichen Einbahnstraße.³⁵⁷

³⁵¹ Zusätzliche Liquiditätsentlastungen und -belastungen können nach § 10 UmwStG noch aus einem KSt-Guthaben der umgewandelten KapGes im Sinne von § 37 KStG oder etwa vorhandenem Alt-EK 02 (§ 38 KStG) entstehen. Vgl. Förster (2001), S. 1242; Pung (2000), S. 1836; Förster/van Lishaut (2000), S. 1190–1192.

³⁵² Vgl. dazu Förster/van Lishaut (2000), S. 1190 sowie Förster (2001), S. 1241 f., der deshalb – auch mit Blick auf frühere Regelungen des UmwStG – eine Milderung der Besteuerung des Übernahmewinns in Form einer zeitlichen Streckung durch Stundung der ESt-Zahllast auf den Übernahmewinn fordert.

³⁵³ Gemeint ist die bis zum VZ 2000 geltende Fassung.

³⁵⁴ Vgl. Kessler/Schmidt (2000a), S. 2090; Förster/van Lishaut (2000), S. 1193; Brendt (2000), S. 46; Herzig (2001), S. 265; Förster (2001), S. 1242; Rödder/Schumacher (2000), S. 1458. Bei der GewSt wurde ein Step up über § 18 Abs. 2 S. 2 UmwStG a.F. schon ab dem VZ 1999 unterbunden. Vgl. dazu Kessler/Schmidt (2000a), S. 2090; Willibald/Schafplitz (2000), S. 344; Blumers/Beinert/Witt (2001), S. 234.

³⁵⁵ Vgl. Förster (2001), S. 1242; Förster/van Lishaut (2000), S. 1193 f..

³⁵⁶ Vgl. Förster (2001), S. 1242 f..

³⁵⁷ Vgl. Förster (2001), S. 1241 f.; Herzig (2001), S. 265.

Im Gegensatz zu den Kapitalgesellschaften sind im Hinblick auf die Personenunternehmen die seinerzeit durch das Umwandlungssteuergesetz 1995 geschaffenen Umwandlungsmöglichkeiten in Kapitalgesellschaften praktisch unverändert bestehen geblieben.³⁵⁸ Hier gilt damit nach wie vor gemäß § 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG ein Wertansatzwahlrecht, wenn ein Betrieb, ein Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil³⁵⁹ oder ein mehrheitsvermittelnder Anteil an einer Kapitalgesellschaft in eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht wird und der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft erhält. Vorbehaltlich der Sonderregelungen in § 20 Abs. 2 S. 4 und 5 sowie Abs. 3 UmwStG können diese danach entweder mit dem Buchwert dem Zwischenwert oder dem Teilwert angesetzt werden, obwohl es sich grundsätzlich um einen gewinnrealisierenden Tauschvorgang handelt.³⁶⁰ Somit ist die Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft nach wie vor steuerneutral zu Buchwerten möglich.³⁶¹

Das Personenunternehmen weist diesbezüglich also einen Flexibilitätsvorteil auf.

4.2.2. Unternehmenskauf und -verkauf

Einen weiteren Aspekt, der im Rahmen des Rechtsformvergleichs bei den aperiodischen Belastungen der Erörterung bedarf, stellt der Unternehmenskauf dar. Beim Unternehmenskauf ist sowohl die Veräußerer- als auch die Käuferseite von Bedeutung, da auf beiden Seiten des Kaufgeschäfts unterschiedliche steuerliche Folgen eintreten und damit auch unterschiedliche steuerliche Interessen der Transaktionspartner zu beachten sind. Im folgenden werden deshalb die steuerlichen Folgen des Kaufs eines Personenunternehmens denen des Kaufs einer Kapitalgesellschaft zunächst auf Veräußerer- und anschließend auf Käuferseite gegenübergestellt.

4.2.2.1. Unternehmensverkauf

Auf Veräußererseite steht in der Regel die möglichst günstige steuerliche

³⁵⁸ Vgl. Herzig (2001), S. 265.

³⁵⁹ Wie bereits erwähnt ergibt sich aus einem Rückschluß aus § 20 Abs. 5 S. 3 UmwStG, der Teile von Mitunternehmeranteilen lediglich von den Begünstigung der §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1 EStG ausschließt, daß auch Teilanteile von § 20 Abs. 1 S. 1 UmwStG erfaßt sind. Vgl. Förster (2001), S. 1239 und Fn. 49 (S. 1243).

³⁶⁰ Vgl. Förster (2001), S. 1243; vgl. ausführlich Pezzer (2002), § 11 Rn. 103 f. (S. 471 f.).

³⁶¹ Vgl. zu den steuerlichen Konsequenzen bei Ansatz mit einem höheren Wert Förster (2001), S. 1243.

Behandlung des Veräußerungsgewinns im Vordergrund.³⁶²

Dabei wirkt sich – wie bereits der obige Überblick über die Änderungen der Unternehmenssteuerreform zeigte³⁶³ – die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens entscheidend bei der Veräußerung von Anteilen einer Kapitalgesellschaft aus. Unterstellt man eine natürliche Person mit im Privatvermögen gehaltenen Anteilen als Anteilseigner, so tritt die Einkommensteuerpflicht der Veräußerungsgewinne gemäß § 17 Abs. 1 S. 1 EStG – abgesehen von privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (Ein-Jahres-Frist) – ab einer Beteiligungsgrenze von 1% ein, die innerhalb der vorangegangenen fünf Jahre erreicht worden sein mußte. Die Gewinne sind nach § 3 Nr. 40 EStG allerdings zur Hälfte steuerfrei gestellt.³⁶⁴ Bei geringen Veräußerungsgewinnen ist außerdem gemäß § 17 Abs. 3 EStG ein Freibetrag in Höhe von 10.300 € zu beachten, der sich aber aufgrund der Regelung des § 17 Abs. 3 S. 2 EStG nur bis zu einem Gewinn von maximal 51.300 € auswirkt.³⁶⁵

Bei der einkommensteuerlichen Behandlung der Gewinne aus der Veräußerung von Personenunternehmen werden ebenfalls Änderungen, die bereits schon oben Erwähnung fanden, relevant.³⁶⁶ So ist die modifizierte Wiedereinführung des halben durchschnittlichen Einkommensteuersatzes gemäß § 34 Abs. 3 EStG von entscheidender Bedeutung, wobei allerdings der Höchstbetrag von 5 Mio. Euro sowie die weiteren Voraussetzungen der Vollendung des 55. Lebensjahres bzw. die dauernde Berufsunfähigkeit zu beachten sind. Außerdem wird diese Begünstigung nur einmal im Leben gewährt und ist nach unten durch den Eingangssteuersatz begrenzt.³⁶⁷ Greift diese Regelung nicht, so bleibt lediglich die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG (Fünftelungsregelung), die in ihrer wirtschaftlichen Wirkung allerdings nur in Ausnahmefällen zu spürbaren Entlastungen führt.³⁶⁸ Neben diesen Regelungen ist gegebenenfalls noch der im Zuge der Reform auf

³⁶² Vgl. Förster (2001), S. 1243.

³⁶³ Vgl. dazu oben die Ausführungen zum Halbeinkünfteverfahren und seinen Folgeänderungen (Abschnitt 3.1.2.).

³⁶⁴ Vgl. Herzig (2001), S. 263; Köplin (2000), S. 40. Bei Veräußerung durch eine KapGes bleibt der daraus resultierende Gewinn gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei.

³⁶⁵ Vgl. Lang (2002), § 9 Rn. 139 (S. 251).

³⁶⁶ Bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen gelten die nachfolgend beschriebenen Begünstigungen nach der durch das UntStFG geänderten Regelung des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nur bei Veräußerung des gesamten Anteils. Wird lediglich ein Teilanteil veräußert, ist der Gewinn nun nach § 16 Abs. 1 S. 2 EStG laufender Gewinn, was die einkommensteuerlichen Begünstigungen ausschließt. Vgl. Förster (2001), S. 1244.

³⁶⁷ Vgl. Herzig (2001), S. 263; Förster (2001), S. 1244.

³⁶⁸ Vgl. Schiffers (2000), S. 1011; vgl. zu den wirtschaftlichen Wirkungen der Fünftelungsregelung Herzig/Förster (1999), S. 714 f..

51.200 € erhöhte Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG zu beachten, der sich aber wegen § 16 Abs. 4 S. 3 EStG nur bei geringeren Veräußerungsgewinnen bis maximal 205.200 € auswirkt.³⁶⁹ Gewerbesteuer fällt neben der Einkommensteuer nicht an, da der Veräußerungsgewinn nicht zum laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb im Sinne des GewStG als Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer gehört.³⁷⁰

Für den Rechtsformvergleich ist damit entscheidend, ob die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG erfüllt sind. Ist dies der Fall und wird die Grenze von 5 Mio. Euro nicht überschritten, so ergeben sich im wirtschaftlichen Ergebnis keine wesentlichen Unterschiede zwischen der steuerlichen Behandlung von Gewinnen aus der Veräußerung von Personen- und Kapitalgesellschaftsanteilen.³⁷¹ Andernfalls ist die Veräußerungsgewinnbesteuerung bei Kapitalgesellschaften aufgrund der nur hälftigen Besteuerung deutlich vorteilhafter.³⁷²

Dies betrifft allerdings nur Gewinnsituationen. Bei Veräußerungsverlusten ist die Kapitalgesellschaft schlechter gestellt, weil sich – wie auch schon im Abschnitt zur Verlustberücksichtigung angesprochen wurde³⁷³ – die Hälfte der Verluste aufgrund des Halbeinkünfteverfahrens steuerlich nicht auswirkt und darüber hinaus die Restriktionen des § 17 Abs. 2 S. 4 KStG zu beachten sind, während beim Personenunternehmen Verluste in voller Höhe steuerlich geltend gemacht werden können.³⁷⁴ Darüber hinaus ist auch in Gewinnsituationen zu beachten, daß bei kleinen Unternehmen mit niedrigen Gewinnen der Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen geringer ist als der diesbezügliche Freibetrag bei Personenunternehmen.³⁷⁵

³⁶⁹ Vgl. Köplin (2000), S. 41; Herzig (2001), Fn. 52 (S. 263); Förster (2001), S. 1244.

³⁷⁰ Vgl. Förster (2001), S. 1244; Köplin (2000), S. 41. Ausnahme: § 18 Abs. 4 UmwStG. Vgl. dazu Rose, G. (2001), S. 1635–1637. Zum Teil strittig ist die GewSt-Freiheit bei Veräußerung lediglich eines Teils eines Mitunternehmeranteils. Vgl. dazu Förster (2001), S. 1244. Vgl. zur Teilanteilveräußerung auch schon oben Fn. 366. In diesen Fällen ist aber § 35 EStG zu beachten.

³⁷¹ Vgl. Herzig (2001), S. 263; vgl. dazu auch die Beispielrechnungen bei Bauer (2001), S. 143–145.

³⁷² Dieser Fall fordert Gestaltungen heraus, bei denen das PersU zunächst steuerneutral in eine KapGes eingebracht wird, um anschließend bei Veräußerung der KapGes-Anteile vom Halbeinkünfteverfahren bzw. von der Steuerfreiheit gemäß § 8b Abs. 2 KStG zu profitieren. Diese Gestaltungsüberlegungen werden jedoch häufig an den Sperrfristen gemäß § 3 Nr. 40 S. 3 und 4 EStG bzw. § 8b Abs. 4 KStG scheitern, wonach beim Verkauf einbringungsgeborener Anteile (§ 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG) die Begünstigung nur gewährt wird, wenn dieser mindestens sieben Jahre nach Einbringung erfolgt. Vgl. dazu Herzig (2001), S. 263; van Lishaut/Förster (2000), S. 1125–1128.

³⁷³ Vgl. dazu oben den Abschnitt 4.1.7..

³⁷⁴ Vgl. Schiffers (2000), S. 1011; Herzig (2001), S. 263; Köplin (2000), S. 41; Sommer (2003), S. 30.

³⁷⁵ Vgl. Herzig (2001), S. 263.

4.2.2.2. Unternehmenskauf

Aus Sicht des Käufers ist in erster Linie von Bedeutung, ob der Kaufpreis für das erworbene Unternehmen in steuerlich verwertbare Abschreibungen transformiert werden kann, die zu Steuerersparnissen und damit zu ökonomischen Vorteilen führen. Daneben ist außerdem entscheidend, ob bzw. inwieweit die Finanzierungskosten für den Erwerb geltend gemacht werden können.³⁷⁶

Die erstgenannte Zielsetzung kann nur beim Erwerb von Anteilen an Personengesellschaften bzw. beim Erwerb ganzer Personenunternehmen realisiert werden. Aus steuerlicher Sicht werden derartige Akquisitionen als Vermögenserwerbe (sog. asset deals) angesehen, d.h. der Käufer erwirbt hier steuerlich – gegebenenfalls anteilig – die einzelnen Wirtschaftsgüter des Unternehmens.³⁷⁷ Die Anschaffungskosten in Höhe des Kaufpreises sind auf die übernommenen Wirtschaftsgüter zu verteilen – gegebenenfalls unter Nutzung von steuerlichen Ergänzungsbilanzen³⁷⁸ – und können in den Folgejahren, soweit sie abnutzbar sind, über Abschreibungen geltend gemacht werden.³⁷⁹ Dagegen handelt es sich beim Kauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft steuerlich um den Erwerb eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts (sog. share deal). Der gezahlte Kaufpreis kann damit nicht abgeschrieben werden, es sei denn der Erwerber kann ihn in Anschaffungskosten für die Wirtschaftsgüter der erworbenen Gesellschaft verwandeln.³⁸⁰ Dafür stand bisher insbesondere das sog. Umwandlungsmodell³⁸¹ zur Verfügung. Dieses basiert auf der Grundidee, die erworbene Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft umzuwandeln, wodurch ein Übernahmeverlust entsteht,³⁸² der bisher nach § 4 Abs. 6 UmwStG a.F. zu einer Aufstockung der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter berechtigte, die ein Mehrabschreibungspotential und damit letztlich eine vollständige Transformation der Anschaffungskosten der Anteile an der Kapitalgesellschaft in

³⁷⁶ Vgl. Förster (2001), S. 1243; Herzig (2001), S. 263 f.; ders. (1990), S. 133.

³⁷⁷ Vgl. Herzig (2001), S. 264; Förster (2001), S. 1243 f.. Beim Kauf eines PersG-Anteils liegt damit zivilrechtlich ein Beteiligungserwerb vor, während steuerrechtlich ein Vermögenserwerb angenommen wird. Vgl. Herzig (1990), S. 133.

³⁷⁸ In der Regel liegen beim Kauf eines Mitunternehmeranteils die Anschaffungskosten über dem Buchwert der anteiligen Wirtschaftsgüter (wegen stiller Reserven). Der Unterschiedsbetrag ist dann in einer Ergänzungsbilanz zu aktivieren. Vgl. Lang (2002), § 9 Rn. 535 (S. 405); Förster (2001), S. 1244; Blumers/Schmidt (1991), S. 609.

³⁷⁹ Vgl. Förster (2001), S. 1243 f.; Herzig (2001), S. 264; ders. (1990), S. 133.

³⁸⁰ Vgl. Förster (2001), S. 1244; Herzig (2001), S. 264; ders. (1990), S. 133; Eilers/Wienands (1997), S. 578.

³⁸¹ Vgl. zu diesem Modell Herzig (1997), S. 125–128; Roos/Annuß (2000), S. 956; Blumers/Beinert/Witt (2001), S. 234.

³⁸² Vgl. dazu die Ausführungen zu den Umwandlungen (Abschnitt 4.2.1.2.; „Erwerberfall“).

Abschreibungssubstrat bedeutete. Durch die bereits beschriebene Änderungen im Umwandlungssteuerrecht, insbesondere die Neufassung des § 4 Abs. 6 UmwStG, kann ein solcher Übernahmeverlust aber nicht mehr durch einen Step-up in Abschreibungspotential transformiert werden, womit dem Umwandlungsmodell die Grundlage entzogen wurde.³⁸³ Daneben war das sog. Kombinationsmodell (Roll-over)³⁸⁴ von Bedeutung, bei dem die erworbene Kapitalgesellschaft zunächst ihren Geschäftsbetrieb unter Aufdeckung aller stillen Reserven an den Anteilserwerber oder eine diesem nahe stehende Person veräußerte (sog. interner asset deal) und der Veräußerungsgewinn anschließend an den Anteilserwerber ausgeschüttet wurde. Letzterer neutralisierte den Gewinn durch eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung auf seine Beteiligung. Aus gewerbesteuerlichen Gründen wurde dieses Modell durch das sog. Mitunternehmermodell³⁸⁵ modifiziert, bei dem die Zielkapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb zunächst gemäß § 24 UmwStG zu Buchwerten in eine Personengesellschaft einbrachte, um anschließend den für die Sacheinlage gewährten Mitunternehmeranteil unter Realisierung der stillen Reserven an den Anteilserwerber zu veräußern. Der realisierte Gewinn wurde auch hier ausgeschüttet und durch eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung auf die Beteiligung neutralisiert.³⁸⁶ Auch diese beiden Modelle führen allerdings nach der Unternehmenssteuerreform insbesondere wegen der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens nicht mehr zu den gewünschten Wirkungen.³⁸⁷ Nach neuem Recht werden nun mit dem sog. Organschaftsmodell³⁸⁸ sowie dem

³⁸³ Vgl. Herzig (2001), Fn. 58 (S. 264); Rödder/Schumacher (2000), S. 367; Förster (2001), S. 1245; Haritz/Wisniewski (2000), S. 790; Pung (2000), S. 1835; Förster/van Lishaut (2000), S. 1193, Bauer (2001), S. 135 f.; Blumers/Beinert/Witt (2001), S. 234.

³⁸⁴ Vgl. zu diesem Modell Herzig (1990), S. 134–138; Blumers/Schmidt (1991), S. 609; Förster (2001), S. 1244 f.; Blumers/Beinert/Witt (2001), S. 233 f.; Roos/Annuß (2000), S. 955.

³⁸⁵ Vgl. zu diesem Modell Roos/Annuß (2000), S. 955 f.; Eilers/Wienands (1997), S. 580 f.; Förster (2001), S. 1245.

³⁸⁶ Der entscheidende Unterschied zum Kombinationsmodell bestand darin, daß durch die Zwischenschaltung der Einbringung des Geschäftsbetriebs in die PersG erreicht wurde, daß der Gewinn aus der Veräußerung des Geschäftsbetriebs (hier in Form der Veräußerung sämtlicher Anteile an der PersG) nicht der GewSt unterlag. Die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung wurde gewerbesteuerlich gemäß § 8 Nr. 10 GewStG bei beiden Modellen negiert. Vgl. Blumers/Beinert/Witt (2001), S. 234; zu einer Gegenüberstellung der Modelle vgl. auch Roos/Annuß (2000), S. 956.

³⁸⁷ Durch die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens kann die beim internen asset deal anfallende KSt-Belastung nicht mehr neutralisiert werden. Die jetzt definitive KSt-Belastung verhindert eine steuerneutrale Transformation der Anschaffungskosten für die Anteile an der KapGes in Abschreibungspotential. Vgl. Förster (2001), S. 1245; Blumers/Beinert/Witt (2001), S. 234; Schwedhelm/Olbing/Binnewies (2000), S. 1180.

³⁸⁸ Vgl. zu diesem Modell Blumers/Beinert/Witt (2001), S. 235–240; Förster (2001), S. 1247 f.; Schwedhelm/Olbing/Binnewies (2000), S. 1180.

sog. Down-Stream-Merger-Modell³⁸⁹ neue Gestaltungsmöglichkeiten zur steuerfreien Umwandlung des Anteilskaufpreises in Anschaffungskosten für die Wirtschaftsgüter der Zielkapitalgesellschaft erwogen. Beim erstgenannten Modell werden die Anteile an der Kapitalgesellschaft an eine Personengesellschaft veräußert, an der ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind und die anschließend eine gewerbesteuerliche und Körperschaftsteuerliche Organschaft mit der Kapitalgesellschaft gründet. Danach veräußert die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb unter Aufdeckung der stillen Reserven an die Personengesellschaft, die daraufhin eine (abführungsbedingte) Teilwertabschreibung auf die Anteile an der Kapitalgesellschaft vornimmt, womit der ihr zugerechnete Veräußerungsgewinn steuerlich kompensiert werden soll. Bei der Entwicklung dieses Modells wurde allerdings noch von einer vollen einkommensteuerlichen Berücksichtigung der Teilwertabschreibung ausgegangen.³⁹⁰ Aufgrund der Neufassung des § 3 Nr. 40 EStG durch das UntStFG findet das Halbeinkünfteverfahren nun aber auch auf die Veräußerung von Organbeteiligungen durch natürliche Personen Anwendung mit der Folge, daß auch eine Teilwertabschreibung auf eine Organbeteiligung nur noch hälftig abzugsfähig ist (§ 3c Abs. 2 EStG) und das Modell – abgesehen von zahlreichen Einzelproblemen, die es noch zusätzlich zu überwinden gilt³⁹¹ – keine steuerneutrale Transformation des Anteilskaufpreises in Abschreibungssubstrat mehr ermöglichen kann.³⁹²

Beim Down-Stream-Merger-Modell wird zum Zwecke des Anteilserwerbs eine Erwerbs-Kapitalgesellschaft gegründet und mit Eigenkapital in Höhe des Kaufpreises ausgestattet. Nach dem Erwerb der Anteile an der Zielkapitalgesellschaft wird diese zu Buchwerten in eine Personengesellschaft umgewandelt, wobei der dabei entstehende Übernahmeverlust gemäß § 4 Abs. 6 UmwStG außer Ansatz bleibt. Anschließend erfolgt eine weitere Umwandlung, und zwar die Verschmelzung der Erwerbs-Kapitalgesellschaft auf ihre neue Tochter-Personengesellschaft (Down-Stream-Merger). Dabei soll nach den Befürwortern dieses Modells³⁹³ weder § 4 noch § 5 UmwStG Anwendung finden und deshalb der hierbei entstehende Verlust entweder zu einem Step up führen oder sogar sofort abzugsfähig sein. Die überwiegende Meinung folgt dem aber nicht und sieht auch

³⁸⁹ Vgl. zu diesem Modell Dieterlen/Schaden (2000), S. 2552 f.; Förster (2001), S. 1248; Blumers/Beinert/Witt (2001), S. 234 f..

³⁹⁰ Vgl. Blumers/Beinert/Witt (2001), S. 237 f.; Schwedhelm/Olbing/Binnewies (2000), S. 1180.

³⁹¹ Vgl. dazu Blumers/Beinert/Witt (2001), S. 235–240.

³⁹² Vgl. Förster (2001), S. 1247.

³⁹³ Vgl. Dieterlen/Schaden (2000), S. 2552 f..

den bei der Verschmelzung einer Mutter-Kapitalgesellschaft auf ihre Tochter-Personengesellschaft entstehenden Verlust als Übernahmeverlust im Sinne von § 4 Abs. 6 UmwStG an und will ihn deshalb außer Ansatz lassen mit der Folge, daß das Down-Stream-Merger-Modell in seinem wirtschaftlichen Ergebnis dem Umwandlungsmodell entspricht.³⁹⁴

Damit fehlt es beim Kauf von Kapitalgesellschaftsanteilen nach neuem Recht also an Möglichkeiten einer steuerneutralen Transformation des Anteilskaufpreises in abschreibungsfähige Anschaffungskosten für die Wirtschaftsgüter der erworbenen Gesellschaft, die den Abschreibungsmöglichkeiten des gezahlten Kaufpreises bei einem asset deal vergleichbar wären.

Hinsichtlich der zweiten steuerlichen Zielsetzung beim Unternehmenskauf, der Geltendmachung der Refinanzierungskosten des Käufers, kommt es zu der bereits erörterten Diskriminierung der Kapitalgesellschaften,³⁹⁵ die bei Unternehmensakquisitionen oftmals von erheblicher Bedeutung ist.³⁹⁶ Während bei Personenunternehmen hier der volle Abzug der Finanzierungskosten als (Sonder-)Betriebsausgaben auf Unternehmensebene zugelassen ist – wobei gewerbesteuerlich zwar in der Regel die hälftige Hinzurechnung als Dauerschuldzinsen zu beachten ist, die dadurch entstehende Mehrbelastung aber über § 35 EStG weitgehend kompensiert wird –, sieht § 3c Abs. 2 S. 1 EStG bei Kapitalgesellschaften nur eine hälftige Berücksichtigung der Finanzierungskosten bei den Erwerbern vor. Dies führt zu den oben beschriebenen erheblichen negativen Belastungskonsequenzen und benachteiligt den kreditfinanzierten Kauf von Kapitalgesellschaftsanteilen.³⁹⁷

Insgesamt ist aufgrund der erörterten rechtsformbedingten Belastungsunterschiede aus Käufersicht der (anteilige) Kauf eines Personenunternehmens deutlich vorteilhafter als der Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen.³⁹⁸

³⁹⁴ Vgl. Blumers/Beinert/Witt (2001), S. 234 f.; Förster (2001), S. 1248; Hannemann (2000), S. 2499.

³⁹⁵ Vgl. dazu die Ausführungen zu den Refinanzierungskosten der Gesellschafter (Abschnitt 4.1.6.2.).

³⁹⁶ Vgl. Herzig (2001), S. 264

³⁹⁷ Vgl. Förster (2001), S. 1244 f..

³⁹⁸ Aufgrund der beschriebenen unterschiedlichen steuerlichen Behandlung des Unternehmensverkaufs/-kaufs bei den verschiedenen Rechtsformen wird es künftig vermehrt zu Interessenkonflikten zwischen Veräußerer und Erwerber kommen, da auf Verkäuferseite wegen der Vorteile des Halbeinkünfteverfahrens bzw. der Freistellung häufig ein share-deal angestrebt werden wird, während auf Käuferseite der asset-deal vorzugswürdiger ist. Ein Ausgleich wird dann über den Kaufpreis gefunden werden müssen, indem niedrigere Preise für KapGes gezahlt werden. Vgl. Willibald/Schafitzl (2000), S. 345; Herzig (2001), S. 264.

4.2.3. Unternehmensnachfolge

Schließlich zählt auch die Unternehmensnachfolge zu den aperiodischen Geschäftsvorfällen, die einer rechtsformvergleichenden Untersuchung hinsichtlich der steuerlichen Belastungen bedürfen. In ertragsteuerlicher Hinsicht bestehen diesbezüglich zunächst keine Unterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen. Beide können ertragsteuerneutral auf die nächste Generation übertragen werden.³⁹⁹ Hingegen ergeben sich wesentliche rechtsformabhängige Besteuerungsunterschiede im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer, an denen auch die Unternehmenssteuerreform nichts geändert hat. Sie resultieren zum einen aus den Vergünstigungen gemäß § 13a und § 19a ErbStG und zum anderen aus Abweichungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage aufgrund unterschiedlicher Wertansätze bei Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften.⁴⁰⁰

§ 13a ErbStG gewährt zum einen in seinem Abs. 1 einen Freibetrag von 256.000 €, zum anderen ist gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG das nach Abzug des Freibetrags noch verbleibende Vermögen nur mit 60% anzusetzen, d.h. um einen Bewertungsabschlag von 40% zu kürzen.⁴⁰¹ § 19a ErbStG sieht bei dem begünstigten Vermögen eine Herabschleusung der Erbschaftsteuerbelastung auf die Belastung nach Steuerklasse I vor. Es wird also ein Entlastungsbetrag in Höhe der Differenz der Steuerbelastung bei Anwendung des tatsächlichen Tarifs der Steuerklasse II bzw. III und dem Tarif der Steuerklasse I gewährt.⁴⁰² Die Belastungsunterschiede zwischen den Rechtsformen resultieren hier daraus, daß diese Vergünstigungen für Anteile an Personengesellschaften unabhängig von der Höhe der Beteiligung gelten, während sie bei Kapitalgesellschaften gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG erst ab einer Mindestbeteiligungshöhe von 25% in Anspruch genommen werden können.⁴⁰³

Gravierender sind jedoch häufig noch die aus der Bemessungsgrundlage resultierenden Belastungsunterschiede. Gemäß § 12 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG sind Anteile an Kapitalgesellschaften mit dem gemeinen Wert (§ 9 BewG),

³⁹⁹ Vgl. Herzig (2001), S. 265.

⁴⁰⁰ Vgl. Köplin (2000), S. 39; Herzig (2001), S. 265.

⁴⁰¹ Vgl. Birk (2002), Rn. 1231 (S. 377). Gegen diese Privilegierung bestehen erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitssatz. Vgl. dazu Seer (1999), S. 210–216.

⁴⁰² Vgl. Köplin (2000), S. 39; Birk (2002), Rn. 1243 f. (S. 381). Die Berechnung dieses Entlastungsbetrags ist aufwendig und kompliziert. Zu Berechnungsbeispielen und -schemata vgl. Christoffel (1998), Rn. 13–20.

⁴⁰³ Vgl. Herzig (2001), S. 265; Köplin (2000), S. 39; Sommer (2003), S. 30.

d.h. dem Verkaufswert,⁴⁰⁴ anzusetzen, wobei dieser sich aus Verkäufen ableiten lassen muß, die nicht mehr als ein Jahr zurückliegen. Ersatzweise, d.h. wenn diese Voraussetzung nicht gegeben ist, erfolgt die Bewertung durch eine Schätzung unter Einbeziehung der Vermögenswerte und der Ertragsaussichten, für die das sog. Stuttgarter Verfahren⁴⁰⁵ herangezogen wird.⁴⁰⁶ Während in die Bewertung der Kapitalgesellschaftsanteile also die Ertragswerte mit einzubeziehen sind, werden bei der Bewertung von Personenunternehmen die stillen Reserven – einschließlich des originären Firmenwertes – nicht erfaßt.⁴⁰⁷ Dies folgt daraus, daß Personenunternehmen nach dem Einheitswert des Betriebsvermögens, einer Substanzbewertung, die in weiten Teilen von den Bewertungsgrundsätzen der Steuerbilanz und den dort verankerten Vorsichtsgesichtspunkten geprägt ist, bewertet werden.⁴⁰⁸ Auch hieraus ergeben sich also erhebliche steuerliche Vorteile bei der Unternehmensnachfolge für Personenunternehmen.

Im Ergebnis führen diese Regelungen dazu, daß die erbschaft- und schenkungsteuerliche Belastung aus der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften die Belastung aus der Übertragung von Personenunternehmen um ein Mehrfaches übersteigen kann.⁴⁰⁹

5. Fazit

Nachdem zu Beginn dieser Arbeit herausgearbeitet wurde, daß eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung aus Gründen der gesamtwirtschaftlichen Effizienz erstrebenswert ist und – zumindest eingeschränkt – auch als Postulat aus der Verfassung abgeleitet werden kann, wurde in der sich anschließenden Analyse das geltende, mit der Reform aus dem Jahre 2001 geänderte, Unternehmenssteuerrecht vor dem Hintergrund dieser Erkenntnisse betrachtet. Die Ergebnisse dieser Untersuchung werden nun im folgenden noch einmal zusammengefaßt, um darauf aufbauend die dieser Arbeit zugrundeliegende Fragestellung abschließend beantworten zu können.

Bei der Untersuchung der laufenden Besteuerung, die den ersten Teil der Analyse ausmachte, mußte aufgrund der Systematik der Besteuerung der Kapitalgesellschaften zunächst zwischen dem Fall der Vollthesaurierung und dem der

⁴⁰⁴ Vgl. Seer (2002), § 13 Rn. 12 (S. 498).

⁴⁰⁵ Vgl. zu diesem Verfahren die Ausführungen bei Seer (2002), § 13 Rn. 52 f. (S. 512 f.).

⁴⁰⁶ Vgl. Köplin (2000), S. 39; Schiffers (2000), S. 1011.

⁴⁰⁷ Vgl. Seer (2002), § 13 Rn. 48 (S. 510 f.); Köplin (2000), S. 39; Balmes (2001), S. 28.

⁴⁰⁸ Vgl. Köplin (2000), S. 39; Schiffers (2000), S. 1011.

⁴⁰⁹ Vgl. Köplin (2000), S. 39; Herzig (2001), S. 265; Schiffers (2000), S. 1011.

Vollausschüttung differenziert werden. Dabei taten sich im ersten Fall bei den hier angenommenen und in vielen Fällen zur Anwendung kommenden Einkommensteuerspitzenätzen erhebliche – im Vergleich zur Rechtslage vor der Unternehmenssteuerreform deutlich gesteigerte – Belastungsdifferenzen zugunsten der Kapitalgesellschaft auf. Die Personenunternehmen erwiesen sich hingegen im Fall der Ausschüttung als vorteilhafter, wenn hier auch nicht dieselben Belastungsdifferenzen wie bei Thesaurierung zu verzeichnen waren. Erweiterte man allerdings die einperiodige Sichtweise auf eine mehrperiodige, so stellte sich heraus, daß bei den Kapitalgesellschaften die am Ende einer Thesaurierungsphase stehenden Ausschüttungen zu Mehrbelastungen gegenüber dem Personenunternehmen führen, die nur bei sehr langen Thesaurierungszeiträumen ausgeglichen werden können. Der Thesaurierungsvorteil der Kapitalgesellschaften stellt sich deshalb lediglich als ein „Vorteil auf Zeit“ dar. Im Anschluß daran wurde betrachtet, wie sich die Belastungsunterschiede bei Vornahme von Teilausschüttungen ändern. Aufbauend auf den vorhergehenden Ergebnissen wurden dazu mit den rechtsformneutralen Ausschüttungsquoten jene kritischen Ausschüttungshöhen ermittelt, bei denen sich die Belastungsnachteile der Kapitalgesellschaft bei Ausschüttung und die Belastungsvorteile bei Thesaurierung aufheben und somit Belastungsgleichheit zwischen den Rechtsformen herrscht.

Der folgende Abschnitt diente der Untersuchung der Leistungsvergütungen, wobei zwischen gewerbesteuerlich nicht hinzurechnungspflichtigen – wozu insbesondere Geschäftsführergehälter zählen – und den hinzurechnungspflichtigen Vergütungen unterschieden wurde. Erstere, mit denen sich bei Kapitalgesellschaften weiterhin Steuereinsparungen gegenüber einer Ausschüttung erzielen lassen, werden mit den Tätigkeitsvergütungen bzw. auch den Gewinnen bei Personenunternehmen bei mittleren Hebesätzen nach neuer Rechtslage annähernd gleich belastet. Unter Einbeziehung der Verwendung des Restgewinns ließ sich damit bei zunehmender Höhe der Tätigkeitsvergütungen unabhängig davon, ob der Restgewinn voll oder nur zum Teil ausgeschüttet oder sogar voll thesauriert wird, eine Angleichung der Belastungen der verschiedenen Rechtsformen feststellen. Hinzurechnungspflichtige Leistungsvergütungen, die bei Kapitalgesellschaften während der Übergangsphase bis 2004 sogar nachteilig gegenüber Ausschüttungen wirken können, werden hingegen bei Kapitalgesellschaften stärker belastet als bei Personengesellschaften. Eine starke Diskriminierung der Kapitalgesellschaften ließ sich bei der steuerlichen Behandlung von Refinanzierungskosten der Gesellschafter feststellen. Verant-

wortlich für die mit steigendem Zinsaufwand stark zunehmenden Mehrbelastungen der Kapitalgesellschaft ist der durch die Reform eingeführte § 3c Abs. 2 EStG, nach dem bei Kapitalgesellschaften die Darlehenszinsen an Drittgläubiger nur zur Hälfte Berücksichtigung finden. Belastungsunterschiede zuungunsten der Kapitalgesellschaft ergaben sich bedingt durch die Änderungen der Unternehmenssteuerreform auch bei den Finanzierungskosten der Gesellschaft.

Die steuerliche Behandlung von Verlusten ist auch nach der Reform noch von der Unterscheidung zwischen dem Transparenzprinzip bei Personenunternehmen und dem Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften geprägt, die Belastungsunterschiede zugunsten ersterer mit sich bringt. Es konnte außerdem festgestellt werden, daß die Unternehmenssteuerreform die rechtsformspezifischen Nachteile der Kapitalgesellschaft sogar verschärft hat.

Rechtsformspezifische Risiken einer steuerlichen Mehrbelastung bestehen nach der Reform nun auf beiden Seiten. Während nach alter Rechtslage nur für Kapitalgesellschaften die Gefahr der Aufdeckung von verdeckten Gewinnausschüttungen bestand, ist nun speziell für Personenunternehmen das Risiko von Anrechnungsüberhängen hinzugetreten.

Der zweite Teil der Analyse beschäftigte sich mit den aperiodisch auftretenden Steuerbelastungen. Dabei erwies sich das Personenunternehmen im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern und Vermögenskomplexen sowie die Behandlung von Umwandlungsvorgängen als bedeutend flexibler. Insbesondere der wiedereingeführte und in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG gesetzlich fixierte frühere Mitunternehmererlaß begründet hier einen Vorteil für Personenunternehmen. Bei den Umwandlungen erwiesen sich die durch das Halbeinkünfteverfahren sowie das Dividendenprivileg bedingten Folgeänderungen im Umwandlungssteuerrecht für die Kapitalgesellschaften im Vergleich zu den Personenunternehmen als deutlich nachteilhaft.

Belastungsunterschiede ergeben sich nach der Unternehmenssteuerreform auch beim Unternehmenskauf. Auf Veräußererseite ist der Verkauf von Kapitalgesellschaftsanteilen aufgrund der nur noch hälftigen Besteuerung der Veräußerungsgewinne vielfach, d.h. insbesondere wenn bei den Personengesellschaften der halbe durchschnittliche Steuersatz nicht zum Tragen kommt, günstiger, was aber nicht in Verlustsituationen gilt, in denen der Verkauf von Personenunternehmen vorteilhafter ist. Für den Käufer ergeben sich zum einen aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Kosten für die Refinanzierung des

Anteilserwerbs, aber vor allem aufgrund unterschiedlicher Regelungen zur steuerlichen Geltendmachung der Anschaffungskosten über Abschreibungen Vorteile beim (anteiligen) Kauf von Personenunternehmen. In diesem Zusammenhang sind den Kapitalgesellschaften durch die Unternehmenssteuerreform Gestaltungsmodelle, durch die sie den Personenunternehmen vergleichbare Abschreibungsmöglichkeiten erreichen konnten, verlorengegangen.

Schließlich ergeben sich auch im Fall der Unternehmensnachfolge Belastungsunterschiede. Hier stellt sich das Personenunternehmen bedingt durch unterschiedliche Vergünstigungsregelungen und unterschiedliche Wertansätze bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer als günstiger dar.

Wenn sich bei dieser Fülle von für die Rechtsformwahl relevanten Aspekten die Personenunternehmen oftmals auch als die bessere Alternative erweisen, kann und soll hier auch nicht ein Pauschalurteil zugunsten der einen oder der anderen Rechtsform getroffen werden, da stets den individuellen Gegebenheiten des Einzelfalls entscheidende Bedeutung beizumessen ist. Was aber als Ergebnis der Analyse festzuhalten ist, ist die Tatsache, daß in vielen Fällen auch nach der Unternehmenssteuerreform noch – teilweise erhebliche – rechtsformspezifische Belastungsunterschiede bestehen und mitunter auch durch diese erst entstanden sind,⁴¹⁰ obwohl einige dieser Unterschiede durch einfache Maßnahmen, die nicht eine umfassende Systemänderung erfordern – wenn diese im Ergebnis auch einzig zielführend ist⁴¹¹ – beseitigt werden könnten. So könnte z.B. die Streichung des ohnehin vielfach als systemwidrig kritisierten § 3c Abs. 2 EStG Nachteile der Kapitalgesellschaft bei der Fremdfinanzierung des unternehmerischen Engagements oder im Fall eines Fehlschlagens der Unternehmung beseitigen und somit zu mehr Rechtsformneutralität beitragen.⁴¹² Auch eine Möglichkeit der Stundung der Steuer auf den Übernahmegewinn⁴¹³ oder die hälftige Berücksichtigung des

⁴¹⁰ Aufgrund der steuerlichen Belastungsunterschiede, insbesondere der niedrigen Thesaurierungsbelastung der KapGes und der bei PersU günstigeren Ausschüttungsbelastung, werden weiterhin Kombinationsmodelle, durch die die Vorteile beider Rechtsformen miteinander verknüpft werden können (z.B. GmbH & atypisch Still, (umgekehrte) Betriebsaufspaltung, GmbH & Co. KG), attraktiv sein. Vgl. dazu Herzig (2001), S. 269 f.; Förster/Brinkmann (2002), S. 1289–1296.

⁴¹¹ Vgl. dazu die Ausführungen zur Forderung nach Rechtsformneutralität in der Reformdiskussion (Abschnitt 2.3.). Vgl. dabei auch insbesondere die Vorschläge von Rose und Lang (Abschnitt 2.3.5.).

⁴¹² Vgl. dazu schon die Ausführungen zum Halbeinkünfteverfahren und seinen Folgeänderungen (Abschnitt 3.1.2.) und zu den Refinanzierungskosten der Gesellschafter (Abschnitt 4.1.6.2.). Vgl. auch Förster (2001), S. 1249.

⁴¹³ Vgl. dazu schon die Ausführungen in Fn. 352. Vgl. auch Förster (2001), S. 1249.

Übernahmeverlustes bei natürlichen Personen in den Fällen der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen⁴¹⁴ beispielsweise könnten Belastungsunterschiede abschwächen oder eibebnen.

Diese Erkenntnisse erlauben – im Anschluß an die bereits in der Einleitung angesprochene weit verbreitete Literaturmeinung⁴¹⁵ – das abschließende Urteil, daß die Unternehmenssteuerreform das Ziel der Schaffung von mehr Rechtsformneutralität verfehlt hat und deshalb die Ausgangsfrage dieser Arbeit mit einem klaren „Nein“ beantwortet werden muß. Die Unternehmenssteuerreform hat die Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung deutlich verschärft.

⁴¹⁴ Vgl. dazu schon die Ausführungen zu den Umwandlungen (Abschnitt 4.2.1.2.). Vgl. auch Förster (2001), S. 1249; Kessler/Schmidt (2000), S. 2091.

⁴¹⁵ Vgl. dazu die Entwicklung der Fragestellung (Abschnitt 1.1.).

ANHANGVERZEICHNIS

1. Vergleichende Beispielrechnung zum Vollarrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren bei KapitalgesellschaftenIX
2. Beispielrechnungen zur Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bei gewerblichen PersonenunternehmenXI

ANHANG

1. Vergleichende Beispielrechnung zum Vollarrechnungs- und Halbeinkünfteverfahren bei Kapitalgesellschaften

	Vollarrechnungsverf.	Halbeinkünfteverf.
I. Behandlung bei der Gesellschaft		
Gewinn (nach GewSt)	100 000 €	100 000 €
./. (tarifliche) KSt 40%/25%	./. 40 000 €	./. 25 000 €
+ KSt-Minderung 10%	+ 10 000 €	
= Ausschüttungsbetrag	70 000 €	75 000 €
./. KapESt 25%/20%	./. 17 500 €	./. 15 000 €
= Nettoausschüttung	52 500 €	60 000 €
II. Behandlung beim Gesellschafter		
Nettoausschüttung	52 500 €	60 000 €
+ KapESt	+ 17 500 €	+ 15 000 €
= zufließende Einnahmen	70 000 €	75 000 €
+ anrechenbare KSt	+ 30 000 €	
./. nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreie Hälfte		./. 37 500 €
= steuerpflichtige Einnahmen (der Sparerfreibetrag bleibt hier außer Betracht)	100 000 €	37 500 €
bei einem angenommenen Steuersatz von 40% ergibt sich eine ESt von	40 000 €	15 000 €
./. anzurechnende KapESt	./. 17 500 €	./. 15 000 €
./. anzurechnende KSt	./. 30 000 €	

= Steuererstattung	7 500 €	0 €
III. Gesamtsteuerbelastung		
KSt der Gesellschaft	30 000 €	25 000 €
+ ESt des Gesellschafters	+ 40 000 €	+ 15 000 €
./. Anrechnung der KSt	./. 30 000 €	
= Gesamtsteuerbelastung	40 000 €	40 000 €

Quelle: geänderte Fassung der Darstellung bei Birk (2002), Rn. 1104 (S. 339).⁴¹⁶

Im vorliegenden Vollausschüttungsfall führt der ESt-Satz von 40% zu einer identischen Gesamtsteuerbelastung. Geringere ESt-Sätze des Gesellschafters führen zur Vorteilhaftigkeit des Anrechnungs-, höhere zur Vorteilhaftigkeit des Halbeinkünfteverfahrens.⁴¹⁷ Dies folgt daraus, daß mit steigenden Steuersätzen die Definitivbelastung des Halbeinkünfteverfahrens auf Gesellschaftsebene weniger stark ins Gewicht fällt und sich insbesondere durch die nur hälftige Besteuerung der Ausschüttung beim Halbeinkünfteverfahren eine Erhöhung des Steuersatzes nicht in derselben Höhe auswirkt wie beim Anrechnungsverfahren.⁴¹⁸ Welches Verfahren für den Dividendenempfänger günstiger ist, hängt allerdings noch von anderen, hier nicht berücksichtigten Faktoren, wie z.B. der Höhe der Werbungskosten, ab. So kann die Anwendung des „Halbabzugs“ für Werbungskosten nach § 3c Abs. 2 EStG dazu führen, daß das neue System auch bei hohen ESt-Sätzen (über 40%) eine höhere Gesamtbelastung als das alte bewirkt.⁴¹⁹

⁴¹⁶ Der SolZ, der in Höhe von 5,5% auf die festgesetzte ESt bzw. KSt erhoben wird, und eine eventuelle Belastung mit KiSt auf Anteilseignerebene wurden in der Rechnung nicht berücksichtigt.

⁴¹⁷ Vgl. dazu Bergemann (2000), S. 1412; Fox (2000), S. 28; Rödder/Schumacher (2000), S. 355; Günkel/Fenzl/Hagen (2000), S. 446 f.

⁴¹⁸ Vgl. dazu die effektive Belastung (ohne GewSt, SolZ, KiSt) beim Anrechnungsverfahren: s (ESt-Satz), beim Halbeinkünfteverfahren: $0,25 + (1 - 0,25) \times 0,5 \times s$. Vgl. in allgemeinerer Form die Teilsteuersätze bei Elser (2001), S. 805 (zu der von Rose, G. entwickelten Teilsteuerrechnung vgl. Rose, G. (1990), S. 38–63).

⁴¹⁹ Zu einer Vergleichsrechnung unter Einbeziehung von Werbungskosten vgl. Fox (2000), S. 28 f.; Rödder/Schumacher (2000), S. 355.

2. Beispielrechnungen zur Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bei gewerblichen Personenunternehmen

Rechnung unter Annahme des für 2001 und 2002 geltenden ESt-Spitzensatzes von 48,5%:⁴²⁰

Hebesatz	0%	200%	350%	400%	600%
GewSt-Satz brutto ⁴²¹	0%	10,0%	17,5%	20,0%	30,0%
GewSt-Satz netto ⁴²²	0%	9,1%	14,9%	16,7%	23,1%
Gewinn vor Steuern	120,0	120,0	120,0	120,0	120,0
./. GewSt	0	10,9	17,9	20,0	27,7
= Gewinn nach GewSt	120,0	109,1	102,1	100,0	92,3
= Steuerbelastungsquote bei ESt 0%	0%	9,1%	14,9%	16,7%	23,1%
./. ESt 48,5 % ⁴²³	58,2	52,9	49,5	48,5	44,8
+ 1,8 x GewSt-Meßbetrag ⁴²⁴	10,8	9,8	9,2	9,0	8,3
= Gewinn nach GewSt/ESt	72,6	66,0	61,8	60,5	55,8
= Steuerbelastungsquote bei ESt 48,5%	39,5%	45,0%	48,5%	49,6%	53,3%

Rechnung unter Annahme des für 2003 und 2004 geltenden ESt-Spitzensatzes von 47%:

Hebesatz	0%	200%	340%	400%	600%
GewSt-Satz brutto	0%	10,0%	17,0%	20,0%	30,0%
GewSt-Satz netto	0%	9,1%	14,5%	16,7%	23,1%
Gewinn vor Steuern	120,0	120,0	120,0	120,0	120,0
./. GewSt	0	10,9	17,4	20,0	27,7
= Gewinn nach GewSt	120,0	109,1	102,6	100,0	92,3
= Steuerbelastungsquote bei ESt 0%	0%	9,1%	14,5%	16,7%	23,1%
./. ESt 47%	56,4	51,3	48,2	47,0	43,4
+ 1,8 x GewSt-Meßbetrag	10,8	9,8	9,2	9,0	8,3

⁴²⁰ Aus Vereinfachungsgründen wird der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG und die Staffelung der Meßzahl nach § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG vernachlässigt. Ebensovienig werden auch hier wiederum SolZ und KiSt berücksichtigt. Die Werte sind auf eine Kommastelle gerundet.

⁴²¹ Berechnungsformel: $H \times 0,05$ (mit H als kommunalem Hebesatz und einer für den gesamten Gewerbeertrag angenommenen Steuermeßzahl von 5% bzw. 0,05).

⁴²² Berechnungsformel: $0,05 \times H / (1 + 0,05 \times H)$ (mit H als kommunalem Hebesatz und angenommener Steuermeßzahl von 5% bzw. 0,05). Diese Berechnung folgt aus dem Betriebsausgabenabzug der GewSt bei ihrer eigenen Bemessungsgrundlage.

⁴²³ Berechnungsformel: $0,485 \times \text{Gewinn nach GewSt}$ (wegen Betriebsausgabenabzug der GewSt von der Bemessungsgrundlage der ESt).

⁴²⁴ Berechnungsformel: $\text{Gewinn nach GewSt} \times 0,05 \times 1,8$.

= Gewinn nach GewSt/ESt	74,4	67,6	63,6	62,0	57,2
= Steuerbelastungsquote bei ESt 47%	38,0%	43,7%	47,0%	48,3%	52,3%

Rechnung unter Annahme des ab 2005 geltenden ESt-Spitzensatzes von 42%:

Hebesatz	0%	200%	310%	400%	600%
GewSt-Satz brutto	0%	10,0%	15,5%	20,0%	30,0%
GewSt-Satz netto	0%	9,1%	13,4%	16,7%	23,1%
Gewinn vor Steuern	120,0	120,0	120,0	120,0	120,0
./. GewSt	0	10,9	16,1	20,0	27,7
= Gewinn nach GewSt	120,0	109,1	103,9	100,0	92,3
= Steuerbelastungsquote bei ESt 0%	0%	9,1%	13,4%	16,7%	23,1%
./. ESt 42%	50,4	45,8	43,6	42,0	38,8
+ 1,8 x GewSt-Meßbetrag	10,8	9,8	9,4	9,0	8,3
= Gewinn nach GewSt/ESt	80,4	73,1	69,6	67,0	61,8
= Steuerbelastungsquote bei ESt 42%	33,0%	39,1%	42,0%	44,2%	48,5%

Quelle: geänderte Fassung der Darstellung bei Rödder/Schumacher (2000), S. 363.

Die Berechnungen machen deutlich, daß sich der kommunale Hebesatz im Rahmen der Bemessung der ESt direkt nur bei der Berücksichtigung der GewSt als Betriebsausgabe und daß er sich bei der Ermäßigung der ESt um die GewSt nur indirekt dadurch auswirkt, daß der GewSt-Meßbetrag aufgrund des Abzugs der GewSt als Betriebsausgabe mit steigendem Hebesatz sinkt.⁴²⁵

Beim alten ESt-Spitzensatz von 48,5% wurde das Ziel der Neutralisierung der GewSt-Belastung bei einem kommunalen Hebesatz von 350% (unter Einbeziehung des SolZ bei 389%⁴²⁶) fast exakt erreicht. Beim derzeitigen ESt-Spitzensatz von 47% trifft dies für einen Hebesatz von nur noch 340% (unter Einbeziehung des SolZ 377%), beim ab 2005 geltenden ESt-Spitzensatz von 42% bei einem Hebesatz von nur noch 310% (unter Einbeziehung des SolZ 341%) zu.⁴²⁷ Bei höheren Hebesätzen bleibt die Entlastung unvollständig, bei niedrigeren kommt es zur Überkompensation, was faktisch einer Reduzierung des ESt-Spitzensatzes durch die pauschalierte GewSt-Anrechnung gleichkommt.

Wenn der ESt-Satz tatsächlich unter dem jeweiligen Spitzensatz liegt, ergibt sich allerdings auch bei den hier genannten Hebesätzen kein vollständiger Abbau der GewSt-Belastung.

⁴²⁵ Vgl. Rödder/Schumacher (2000), S. 363.

⁴²⁶ Vgl. zu den Hebesätzen unter Einbeziehung des SolZ auch Schiffers (2000), S. 1011.

⁴²⁷ Vgl. zu den berechneten Hebesätzen auch Herzig/Lochmann (2000), S. 1734.

RECHTSPRECHUNGS- UND RECHTSQUELLENVERZEICHNIS

(jeweils nach Datum sortiert)

Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

Urteil des BVerfG vom 20.7.1954 – 1 BvR 459, 484, 548, 555, 623, 651, 748, 783, 801/52, 5, 9/53, 96, 114/54, BVerfGE 4, S. 7–27.

Urteil des BVerfG vom 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, S. 331–355.

Beschluß des BVerfG vom 11.11.1964 – 1 BvR 488/62, 562/63, 216/64, BVerfGE 18, S. 224–241.

Beschluß des BVerfG vom 11.7.1967 – 1 BvR 495/63, 325/66, BVerfGE 22, S. 156–162.

Beschluß des BVerfG vom 9.3.1971 – 2 BvR 326, 327, 341, 342, 343, 344, 345/69, BVerfGE 30, S. 250–272.

Beschluß des BVerfG vom 17.7.1974 – 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18, 26/72, BVerfGE 38, S. 61–102.

Beschluß des BVerfG vom 18.6.1975 – 1 BvR 528/72, BVerfGE 40, S. 109–120.

Beschluß des BVerfG vom 12.10.1976 – 1 BvR 197/73, BVerfGE 42, S. 374–397.

Beschluß des BVerfG vom 8.6.1977 – 2 BvR 499/74, 1042/75, BVerfGE 45, S. 142–181.

Beschluß des BVerfG vom 11.10.1977 – 1 BvR 343/73, 83/74, 183, 428/75, BVerfGE 47, S. 1–33.

Beschluß des BVerfG vom 22.5.1979 – 1 BvL 9/75, BVerfGE 51, S. 193–222.

Beschluß des BVerfG vom 8.3.1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, S. 312–332.

Beschluß des BVerfG vom 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, S. 343–380.

Beschluß des BVerfG vom 31.10.1984 – 1 BvR 35, 356, 794/82, BVerfGE 68, S. 193–226.

Beschluß des BVerfG vom 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26, 184, 4/86, BVerfGE 82, S. 60–103.

Beschluß des BVerfG vom 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, StuW 1992, Bd. 69, Heft 2, S. 186–188.

Beschluß des BVerfG vom 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, S. 153–181.

Beschluß des BVerfG vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, S. 121–165.

Beschluß des BVerfG vom 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, S. 151–158.

Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

- Urteil des BFH vom 4.11.1958 – I 141/57 U, BStBl. III 1959, S. 50–51.
Urteil des BFH vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751–770.
Urteil des BFH vom 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691–703.
Urteil des BFH vom 14.12.1994 – XI R 37/94, BStBl. II 1995, S. 329–331.
Vorlage-Beschluß des BFH vom 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, S. 450–466.

Entscheidungen anderer Gerichte

- Urteil des BGH vom 28.1.1957 – III ZR 141/55, BGHZ 23, S. 157–172.
Urteil des BGH vom 28.6.1984 – III ZR 35/83, BGHZ 92, S. 34–54.
Urteil des BVerwG vom 27.5.1981 – BVerwG 7 C 34.77, BVerwGE 62, S. 224–230.

Verwaltungserlasse

- BMF vom 20.12.1977 – IV B 2 – S 2241 – 231/77, BStBl. I 1978, S. 8–16.
BMF vom 25.3.1998 – IV B 7 – S 1978 – 21/98, IV B 2 – S 1909 – 33/98, BStBl. I 1998,
S. 268–344.

Reichs- und Bundesgesetzblatt

- Reichsgesetzblatt I 1920, S. 393–402.

Bundesgesetzblatt I 1994, S. 3267–3278.
Bundesgesetzblatt I 1998, S. 3779–3815.
Bundesgesetzblatt I 1999, S. 402–496.
Bundesgesetzblatt I 1999, S. 2601–2623.
Bundesgesetzblatt I 2000, S. 1433–1466.
Bundesgesetzblatt I 2000, S. 1812–1814.
Bundesgesetzblatt I 2000, S. 1978–1979.
Bundesgesetzblatt I 2001, S. 3858–3878.

Bundestag-Drucksachen

- BT-Drucks. 7/1470 vom 9.1.1974.
BT-Drucks. 14/2683 vom 15.2.2000.

LITERATURVERZEICHNIS

Bach, Stefan (1991): Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: StuW, Bd. 68, Heft 2, S. 116–135.

Balmes, Frank (2001): Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, in: Pelka, Jürgen (Hrsg. im Auftrag der DStJG): Unternehmenssteuerreform, Sonderband, Köln, S. 25–37.

Bareis, Peter (2000): Das Halbeinkünfteverfahren im Systemvergleich, in: StuW, Bd. 77, Heft 2, S. 133–143.

Bauer, Jörg (2001): Rechtsformwahl mittelständischer Unternehmen nach der Unternehmenssteuerreform, in: Herzig, Norbert/Günkel, Manfred/Niemann, Ursula (Hrsg. im Auftrag des Fachinstituts der Steuerberater): Steuerberater-Jahrbuch 2000/2001 – zugleich Bericht über den 52. Fachkongreß der Steuerberater, Köln, 17. und 18. Oktober 2000 –, Köln, S. 117–153.

Becker, Enno/Lion, Max (1925): Referate mit gemeinsamen Leitsätzen zum 33. DJT zum Thema „Ist es erwünscht, das Einkommen aus Gewerbebetrieb nach gleichmäßigen Grundsätzen zu besteuern, ohne Rücksicht auf die Rechtsform, in der das Gewerbe betrieben wird ? Welche Wege rechtlicher Ausgestaltung bieten sich für eine solche Besteuerung ?“, in: Schriftführer-Amt der ständigen Deputation des DJT (Hrsg.): Verhandlungen des 33. DJT in Heidelberg, Berlin/Leipzig, S. 429–495.

Bergemann, Achim (2000): Unternehmenssteuerreform 2001: Schwerpunkte des Steuer-senkungsgesetzes, in: DStR, Bd. 38, Heft 34, S. 1410–1419.

Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen (1949): Bericht und Gesetzesentwürfe zur Betriebsteuer, in: StuW, Bd. 26, Sp. 929–1068.

Binder, Odilo (1950): Zur Frage einer Betriebsteuer, in: BB, Bd. 5, Heft 24, S. 597–600.

Birk, Dieter (2000): Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, in:

StuW, Bd. 77, Heft 4, S. 328–336.

Birk, Dieter (2002): Steuerrecht, 5. Aufl., Heidelberg.

Blumers, Wolfgang/Schmidt, Gerhard (1991): Leveraged-Buy-Out/Management-Buy-Out und Buchwertaufstockung – Gestaltungsalternativen für die Praxis, in: DB, Bd. 44/1, Heft 12, S. 609–613.

Blumers, Wolfgang/Beinert, Stefanie/Witt, Sven-Christian (2001): Unternehmenskaufmodelle nach der Steuerreform, in: DStR, Bd. 39, Heft 7, S. 233–240.

BMF (Hrsg.) (1967): Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer) in der Bundesrepublik Deutschland, erstattet vom wissenschaftlichen Beirat beim BMF, Schriftenreihe des BMF, Heft 9, Bad Godesberg.

BMF (Hrsg.) (1971): Gutachten der Steuerreformkommission, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, Bonn.

BMF (Hrsg.) (1990): Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, erstattet vom wissenschaftlichen Beirat beim BMF, Schriftenreihe des BMF, Heft 43, Bonn.

BMF (Hrsg.) (1991): Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze, Schriftenreihe des BMF, Heft 46, Bonn.

BMF (Hrsg.) (1999): Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, eingesetzt vom BdF, Schriftenreihe des BMF, Heft 66, Bonn.

Boadway, Robin/Bruce, Neil (1984): A general proposition on the design of a neutral business tax, in: Journal of Public Economics, Vol. 24, S. 231–239.

Boettcher, Carl (1947): Vorschlag eines Betriebsteuerrechts, in: StuW, Bd. 24, Heft 3, Sp. 67–90.

Boettcher, Carl (1951): Zur Betriebsteuer, in: StuW, Bd. 28, Sp. 411–431.

Brendt, Peter (2000): Folgen im Umwandlungssteuerrecht, in: Erle, Bernd/Sauter, Thomas (Hrsg.): Reform der Unternehmensbesteuerung – Kommentar zum Steuersenkungsgesetz mit Checklisten und Materialien, Köln, S. 46–48.

Brümmerhoff, Dieter (2001): Finanzwissenschaft, 8. Aufl., München/Wien.

Bühler, Ottmar (1949): Das Wesen einer einheitlichen Betriebsteuer, in: DB, Bd. 2, Heft 49, S. 582.

Christoffel, Hans Günter (1998): Kommentierung zu § 19a, in: Christoffel, Hans Günter/Geckle, Gerhard/Pahlke, Armin (Hrsg.): Erbschaftsteuergesetz, Praxis-Kommentar, Freiburg/Berlin/München.

Clausen, Uwe (2000): Einführung in die Unternehmenssteuerreform, in: Oppenhoff & Rädler, Linklaters & Alliance (Hrsg.): Reform der Unternehmensbesteuerung – Steuersenkungsgesetz –, Erläuterungen und Gestaltungshinweise für die Beratungspraxis, Stuttgart, S. 13–19.

Crezelius, Georg (2001): Dogmatische Grundstrukturen der Unternehmenssteuerreform, in: DB, Bd. 54/1, Heft 5, S. 221–229.

Dieterlen, Joachim/Schaden, Michael (2000): Sofort abzugsfähiger Verlust oder step-up durch down-stream merger auch nach In-Kraft-Treten des Steuersenkungsgesetzes in Erwerberfällen ?, in: BB, Bd. 55/3, Heft 50, S. 2552–2553.

Eilers, Stephan/Wienands, Hans-Gerd (1997): Gestaltungsüberlegungen zur Strukturierung von Unternehmenskäufen nach der BFH-Entscheidung vom 27.3.1996 – I R 89/95, in: GmbHR, Bd. 88, Heft 13, S. 577–581.

Elschen, Rainer (1983): Die Betriebsteuer – Von niemandem gewünscht und doch wünschenswert ?, in: StuW, Bd. 60 Heft 4, S. 318–333.

Elschen, Rainer (1991): Zum gemeinsamen Fundament der Steuerwissenschaften, in: StuW, Bd. 68, Heft 2, S. 99–115.

Elschen, Rainer/Hüchtebrock, Michael (1983): Steuerneutralität in Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftslehre – Diskrepanzen und Konsequenzen, in: FinArch., N.F. Bd. 41, S. 253–280.

Elser, Thomas (2001): Warum die GmbH nur selten als Spardose taugt, in: BB, Bd. 56/1, Heft 16, S. 805–810.

Endriss, Horst Walter (1998): Vorschläge zur Reform der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und anderen Gewerbetreibenden, in: DB, Bd. 51/1, Heft 25, S. 1250–1255.

Engels, Wolfram (1966): Reformbedürftige Körperschaftsteuer, Vorschläge aus volkswirtschaftlicher Sicht, in: Der Volkswirt, 20. Jg., Heft 28, S. 1305–1306.

Engels, Wolfram/Stützel, Wolfgang (1968): Teilhabersteuer – Ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts, Frankfurt am Main.

Engels, Wolfram et al. (Kronberger Kreis) (1989): Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des Frankfurter Instituts für wirtschaftspolitische Forschung, Bd. 18, Bad Homburg v.d.H..

Englisch, Joachim (1997): Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung bei Ertragsteuern, in: DStZ, Bd. 85, Heft 22, S. 778–787.

Findeisen, Franz (1924): Die Unternehmungsform als Rentabilitätsfaktor, Berlin.

Fischer, Curt (1942): Um ein Unternehmungs-Steuerrecht, in: StuW, Bd. 21, Sp. 601–638.

Flämig, Christian (1980): Rechtsformneutrale Besteuerung von Unternehmen ?, in: ZRP, Bd. 13, Heft 9, S. 237–245.

Flume, Werner (1971): Die Betriebsertragsteuer als Möglichkeit der Steuerreform, in: StuW, Bd. 24, Heft 15, S. 692–696.

Förster, Guido (2001): Rechtsformwahl, Umwandlung und Unternehmenskauf nach der Unternehmenssteuerreform, in: WPg, Bd. 54, Heft 21, S. 1234–1249.

Förster, Guido/Brinkmann, Lars (2002): Die Vorteilhaftigkeit „zusammengesetzter Rechtsformen“ nach der Unternehmenssteuerreform, in: BB, Bd. 57/1, Heft 25, S. 1289–1296.

Förster, Guido/Lishaut, Ingo van (2000): Steuerliche Folgen der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen nach neuem Umwandlungssteuerrecht, in: FR, Bd. 82, Heft 22, S. 1189–1199.

Fox, Thomas (2000): Systematik des Halbeinkünfteverfahrens und Folgeänderungen aus dem Systemwechsels, in: Oppenhoff & Rädler, Linklaters & Alliance (Hrsg.): Reform der Unternehmensbesteuerung – Steuersenkungsgesetz –, Erläuterungen und Gestaltungshinweise für die Beratungspraxis, Stuttgart, S. 24–30.

FR (1999): FR-Dokumentation: Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bd. 81, Heft 10, S. 580–586.

Frenz, Walter (1997): Unternehmenssteuerkonzeptionen im Lichte des Eigentumsgrundrechts und des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: StuW, Bd. 74, Heft 2, S. 116–130.

Friauf, Karl Heinrich (1969): Die Teilhabersteuer als Ausweg aus dem Dilemma der Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, in: FR, Bd. 51, Heft 2, S. 27–31.

Frotscher, Gerrit (2000): Die körperschaftsteuerliche Übergangsregelung nach dem Steuersenkungsgesetz, in: BB, Bd. 55/2, Heft 45, S. 2280–2292.

Graß, Arno (1992): Unternehmensformneutrale Besteuerung, Dissertation Köln, Schriften zum Steuerrecht, Bd. 42, Berlin.

Günkel, Manfred/Fenzl, Barbara/Hagen, Christiane (2000): Diskussionsforum Unternehmens-

steuerreform: Steuerliche Überlegungen zum Übergang auf ein neues Körperschaftsteuersystem, insbesondere zum Ausschüttungsverhalten bei Kapitalgesellschaften, in: DStR, Bd. 38, Heft 11, S. 445–453.

Haller, Heinz (1981): Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen.

Hannemann, Susanne (2000): Down-Stream Merger einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, in: DB, Bd. 53/2, Heft 50, S. 2497–2500.

Hansen, Herbert (2001): Die Rechtsformen der deutschen Unternehmen, in: AG Report, Bd. 46, Heft 2, S. R 31–37.

Harberger, Arnold C. (1962): The Incidence of the Corporate Income Tax, in: Journal of Political Economy, Vol. 70, S. 215–240.

Haritz, Detlef/Wisniewski, Thomas (2000): Das Umwandlungssteuerrecht nach Verabschiedung der Unternehmenssteuerreform, in: GmbHR, Bd. 91, Heft 16, S. 789–796.

Harle, Georg/Kulemann, Grit (2001): Unternehmenssteuerreform, Besteuerung der Kapital- und Personengesellschaften – Analyse, Besteuerungsvergleiche, Gestaltungsmodelle –, Berlin.

Heidinger, Gerald (1982): Nochmals: Für und Wider Betriebsteuer, in: StuW, Bd. 59, Heft 3, S. 268–272.

Herzig, Norbert (1990): Steuerorientierte Grundmodelle des Unternehmenskaufs, in: DB, Bd. 43/1, Heft 3, S. 133–138.

Herzig, Norbert (1997): Umwandlungsmodell beim Kauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften, in: Schaumburg, Harald (Hrsg.): Unternehmenskauf im Steuerrecht, 1. Aufl., Stuttgart, S. 119–148.

Herzig, Norbert (2001): Aspekte der Rechtsformwahl für mittelständische Unternehmen nach der Steuerreform, in: WPg, Bd. 54, Heft 5, S. 253–270.

Herzig, Norbert/Briesemeister, Simone (1999): Systematische und grundsätzliche Anmerkungen zur Einschränkung der steuerlichen Verlustnutzung, in: DStR, Bd. 37, Heft 34, S. 1377–1383.

Herzig, Norbert/Briesemeister, Simone (1999a): Zusammenwirken verrechnungsbeschränkender Normen, in: DB, Bd. 52/2, Heft 29, S. 1470–1476.

Herzig, Norbert/Förster, Guido (1999): Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Die Änderung von § 17 und § 34 EStG, in: DB, Bd. 52/1, Heft 14, S. 711–718.

Herzig, Norbert/Kessler, Tobias (1992): Steuerorientierte Wahl der Unternehmensform GmbH, OHG, GmbH & Co. und Betriebsaufspaltung – Ein EDV-gestützter Steuerbelastungsvergleich, in: GmbHR, Bd. 83, Heft 4, S. 232–249.

Herzig, Norbert/Lochmann, Uwe (2000): Steuersenkungsgesetz: Die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer in der endgültigen Regelung, in: DB, Bd. 53/2, Heft 35, S. 1728–1735.

Herzig, Norbert/Watrin, Christoph (2000): Betriebswirtschaftliche Anforderungen an eine Unternehmenssteuerreform, in: StuW, Bd. 77, Heft 4, S. 378–388.

Hey, Johanna (1997): Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Ein Vorschlag unter Auswertung des Ruding-Berichts und der US-amerikanischen „integration debate“, Dissertation Köln, Köln.

Hey, Johanna (1999): Einführung zum KStG, in: Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt (Hrsg.): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl. (Stand: 208. Lfg., Dezember 2002), Köln.

Hey, Johanna (2000): Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, in: Ebling, Iris (Hrsg. im Auftrag der DStJG): Besteuerung von Einkommen, Bd. 24, Köln, S. 155–223.

Hey, Johanna (2001): Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnaus-

schüttung nach der Unternehmenssteuerreform, in: GmbHR, Bd. 92, Heft 1, S. 1–7.

Höflacher, Stefan/Wendlandt, Klaus (2001): Rechtsformwahl nach der Unternehmenssteuerreform 2001 – Ist die Kapitalgesellschaft wirklich die bessere Alternative ?, in: GmbHR, Bd. 92, Heft 18, S. 793–797.

Homburg, Stefan (2000): Allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl., München.

Hundsdoerfer, Jochen (2001): Beteiligungsaufwendungen im Halbeinkünfteverfahren, in: BB, Bd. 56/2, Heft 44, S. 2242–2250.

Jachmann, Monika (2000): Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit – Verfassungsrechtliche Grundlagen und Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Stuttgart et al..

Jachmann, Monika (2000a): Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem, in: Pelka, Jürgen (Hrsg. im Auftrag der DStJG): Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Bd. 23, Köln, S. 9–65.

Jacobs, Dietrich (2001): Rechtsformwahl nach der Unternehmenssteuerreform: Personenunternehmung oder Kapitalgesellschaft ?, in: DStR, Bd. 39, Heft 19, S. 806–812.

Jacobs, Otto H. (1980): Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen ? – Betriebswirtschaftliche Überlegungen zum diesbezüglichen Thema des 53. Deutschen Juristentages –, in: ZGR, 9. Jg., Heft 3, S. 289–319.

Jacobs, Otto H. (2002): Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 3. Aufl., München.

Jacobs, Otto H. et al. (2003): Steueroptimale Rechtsformwahl: Personengesellschaften besser als Kapitalgesellschaften, Discussion Paper No. 03-30, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim.

Jost, Andrea (2001): Gestaltungsüberlegungen zum Ausschüttungsverhalten im Übergangszeitraum, in: DStR, Bd. 39, Heft 24, S. 961–968.

Kaiser, Monika (1992): Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Dissertation Heidelberg, Heidelberg.

Kessler, Wolfgang/Schmidt, Wolfgang (2000): Steuersenkungsgesetz: Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaften: Vergleich der derzeitigen und künftigen Steuerwirkungen im Gründerfall, in: DB, Bd. 53/2, Heft 41, S. 2032–2038.

Kessler, Wolfgang/Schmidt, Wolfgang (2000a): Steuersenkungsgesetz: Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaften – Vergleich der derzeitigen und künftigen Steuerwirkungen im Erwerberfall, in: DB, Bd. 53/2, Heft 42, S. 2088–2094.

Kessler, Wolfgang/Teufel, Tobias (2000): Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2001 auf die Rechtsformwahl, in: DStR, Bd. 38, Heft 43, S. 1836–1842.

Kessler, Wolfgang/Teufel, Tobias (2001): Gesellschafterfremdfinanzierung nach der Unternehmenssteuerreform, in: DB, Bd. 54/2, Heft 37, S. 1955–1962.

Kirchhof, Paul (2000): Rückwirkung von Steuergesetzen, in: StuW, Bd. 77, Heft 3, S. 221–231.

Kirchhof, Paul (2000a): „Wenn das Beispiel der jüngsten Steuerreform Schule macht, ist der Staat reformunfähig“ – Scharfe Kritik am Gesetzgebungsverfahren/Paul Kirchhof sieht ganz erhebliches Gleichheitsproblem/Der ehemalige Bundesverfassungsrichter im Gespräch mit der FAZ –, FAZ vom 24.7.2000, Nr. 169, S. 17.

Knobbe-Keuk, Brigitte (1980): Referat zum 53. DJT zum Thema „Empfiehl sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?“, in: Ständige Deputation des DJT (Hrsg.): Verhandlungen des 53. DJT in Berlin, Bd. II (Sitzungsberichte), München, S. O 9–O 34.

Knobbe-Keuk, Brigitte (1989): Möglichkeiten und Grenzen einer Unternehmenssteuerreform, in: DB, Bd. 42/1, Heft 26, S. 1303–1309.

Knobbe-Keuk, Brigitte (1993): Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln.

Köplin, Manfred (2000): Die Steuerreform aus Sicht der Personengesellschaften und Einzelunternehmen, in: Erle, Bernd/Sauter, Thomas (Hrsg.): Reform der Unternehmensbesteuerung – Kommentar zum Steuersenkungsgesetz mit Checklisten und Materialien, Köln, S. 27–45.

Krawitz, Norbert (2000): Betriebswirtschaftliche Anmerkungen zum Halbeinkünfteverfahren, in: DB, Bd. 53, Heft 35, S. 1721–1727.

Lang, Joachim (1989): Reform der Unternehmensbesteuerung, in: StuW, Bd. 66, Heft 1, S. 3–17.

Lang, Joachim (1990): Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, in: StuW, Bd. 67, Heft 2, S. 107–129.

Lang, Joachim (1991): Besteuerung des Konsums aus gesetzgebungspolitischer Sicht – Versuch eines interdisziplinär juristisch-ökonomischen Lösungsansatzes –, in: Rose, Manfred (Hrsg.): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin et al., S. 291–348.

Lang, Joachim (1993): Entwurf eines Steuergesetzbuches, Schriftenreihe des BMF, Heft 49, Bonn.

Lang, Joachim (1999): Perspektiven der Unternehmenssteuerreform, in: BMF (Hrsg.): Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, eingesetzt vom BdF, Schriftenreihe des BMF, Heft 66, Bonn, Anhang Nr. 1.

Lang, Joachim (2000): Die Unternehmenssteuerreform – eine Reform pro GmbH, in: GmbHR, Bd. 91, Heft 10, S. 453–462.

Lang, Joachim (2002): Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts (§ 4), Einführung in das besondere Steuerschuldrecht (§ 8) und Einkommensteuer (§ 9), in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.): Steuerrecht, 17. Aufl., Köln.

Lechner, Florian/Zimmermann, Heinz (2000): Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG), in: Oppenhoff & Rädler, Linklaters & Alliance (Hrsg.): Reform der Unternehmensbesteuerung – Steuersenkungsgesetz –, Erläuterungen und Gestaltungshinweise für die Beratungspraxis, Stuttgart, S. 220–227.

Lishaut, Ingo van (2000): Steuersenkungsgesetz: Mitunternehmerische Einzelübertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG n.F., in: DB, Bd. 53/2, Heft 36, S. 1784–1789.

Lishaut, Ingo van (2000): Die Reform der Unternehmensbesteuerung aus Gesellschaftersicht, in: StuW, Bd. 77, Heft 2, S. 182–196.

Lishaut, Ingo van/Förster, Guido: Steuersenkungsgesetz: Anteilsveräußerungen im neuen Recht, in: GmbHR, Bd. 91, Heft 22, S. 1121–1128.

Littmann, Konrad (1980): Referat mit Thesen zum 53. DJT zum Thema „Empfiehl sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?“, in: Ständige Deputation des DJT (Hrsg.): Verhandlungen des 53. DJT in Berlin, Bd. II (Sitzungsberichte), München, S. O 38–O 58.

Löhr, Dirk (2000): Die Brühler Empfehlungen – Wegweiser für eine Systemreform der Unternehmensbesteuerung ?, in: StuW, Bd. 77, Heft 1, S. 33–43.

Löwer, Wolfgang (2000): Kommentierung zu Art. 9 GG, in: Münch, Ingo von/Kunig, Philip (Hrsg.): Grundgesetz-Kommentar, Bd. 1: Präambel bis Art. 19, 5. Aufl., München

Lornsen-Veit, Birgitt/Odenbach, Walter (2000): Der Systemwechsel im Körperschaftsteuerrecht, in: Erle, Bernd/Sauter, Thomas (Hrsg.): Reform der Unternehmensbesteuerung – Kommentar zum Steuersenkungsgesetz mit Checklisten und Materialien, Köln, S. 8–19.

Lothmann, Werner/Lothmann, Rolf (2000): Unternehmenssteuerreform 2001: Ausnutzung des möglichen Thesaurierungsvorteils der Kapitalgesellschaft – einige Thesen zur steueroptimalen Rechtsformwahl, in: DStR, Bd. 38, Heft 51/52, S. 2153–2157.

Montag, Heinrich (2002): Grundsätzliche Unterschiede in der Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften (§ 17), in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.): Steuerrecht, 17. Aufl., Köln.

Musgrave, Richard A. (1959): The Theory of Public Finance, A Study in Public Economy, New York/Toronto/London.

MWiBaWü (Hrsg.) (1995): Mittelstandsbericht 1995, 20 Jahre Mittelstandsförderungsgesetz in Baden-Württemberg, Stuttgart.

MWiBaWü (Hrsg.) (1986): Mittelstandsbericht 1986, 10 Jahre Mittelstandsförderungsgesetz in Baden-Württemberg, Stuttgart.

Neumark, Fritz (1970): Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen.

Oppenhoff & Rädler, Linklaters & Alliance (Hrsg.) (2000): Reform der Unternehmensbesteuerung – Steuersenkungsgesetz –, Erläuterungen und Gestaltungshinweise für die Beratungspraxis, Stuttgart.

Papier, Hans-Jürgen (2002): Kommentierung zu Art. 14 GG, in: Maunz, Theodor/Dürig, Günter (Hrsg.): Grundgesetz-Kommentar, Bd. 2: Art. 12–20 (Stand: 42. Lfg., Februar 2003), München.

Pelka, Jürgen (2000): Rechtsformneutralität im Steuerrecht – Verfassungsmäßigkeit der Steuersatzsenkung für Kapitalgesellschaften, in: StuW, Bd. 77, Heft 4, S. 389–398.

Pezzer, Heinz-Jürgen (1997): Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer, in: Widmann, Siegfried (Hrsg. im Auftrag der DStJG): Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, Bd. 20, Köln, S. 5–20.

Pezzer, Heinz-Jürgen (1998): Körperschaftsteuer (§ 11), in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.): Steuerrecht, 16. Aufl., Köln.

Pezzer, Heinz-Jürgen (2000): Kritik des Halbeinkünfteverfahrens, in: StuW, Bd. 77, Heft 2, S. 144–150.

Pezzer, Heinz-Jürgen (2002): Körperschaftsteuer (§ 11), in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.): Steuerrecht, 17. Aufl., Köln.

Pieroth, Bodo/Schlink, Bernhard (2002): Grundrechte, Staatsrecht II, 18. Aufl., Heidelberg.

Pung, Alexandra (2000): Steuersenkungsgesetz: Änderungen des UmwStG, in: DB, Bd. 53/2, Heft 37, S. 1835–1839.

PWC Deutsche Revision (Hrsg.) (2000): Unternehmenssteuerreform 2001, Analyse aller wesentlichen Änderungen mit Praxishinweisen, Gestaltungsempfehlungen und Checklisten, Sonderdruck zum EStG-Praxis-Kommentar, Freiburg.

Reiß, Wolfram (1999): Diskussionsbeitrag: Kritische Anmerkungen zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, in: DStR, Bd. 37/2, Heft 49, S. 2011–2019.

Reiß, Wolfram (2001): Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts bei Mitunternehmerschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, in: BB, Bd. 56/1, Heft 24, S. 1225–1232.

Riotte, Michael (2000): Entwicklung und Ziele der Unternehmenssteuerreform, in: Erle, Bernd/Sauter, Thomas (Hrsg.): Reform der Unternehmensbesteuerung – Kommentar zum Steuersenkungsgesetz mit Checklisten und Materialien, Köln, S. 2–7.

Rödter, Thomas (2000): Die Neukonzeption der Unternehmensbesteuerung aus der Sicht der Beratungspraxis, in: WPg, Bd. 53, Heft 2, S. 57–70.

Rödter, Thomas/Metzner, Bernd (2000): Ausschüttungspolitische Überlegungen in Hinblick auf die Unternehmenssteuerreform, in: DStR, Bd. 38, Heft 23, S. 960–961.

Rödter, Thomas/Schumacher, Andreas (2000): Unternehmenssteuerreform 2001 – Eine erste

Analyse des Regierungsentwurfs aus Beratersicht, in: DStR, Bd. 38, Heft 9, S. 353–368.

Rödter, Thomas/Schumacher, Andreas (2000a): Unternehmenssteuerreform 2001: Wesentliche Änderungen des Steuersenkungsgesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf und Regeln zu seiner erstmaligen Anwendung, in: DStR 2000, Bd. 38, Heft 35, S. 1453–1460.

Rödter, Thomas/Schumacher, Andreas (2001): Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil I), in: DStR, Bd. 39, Heft 39, S. 1634–1641.

Roos, Ronald/Annuß, Martin (2000): Steuerliche Gestaltung des Unternehmenskaufs durch das Mitunternehmensmodell – Eine Vorteilhaftigkeitsanalyse, in: DStR, Bd. 38, Heft 23, S. 954–959.

Rose, Gerd (1985): Überlegungen zur Steuergerechtigkeit aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: StuW, Bd. 62, Heft 4, S. 330–344.

Rose, Gerd (1990): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre – Eine Einführung für Fortgeschrittene, 2. Aufl., Wiesbaden.

Rose, Gerd (2001): Zur Gewerbesteuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus § 18 Abs. 4 UmwStG nach einem Formwechsel vor 1999, in: DB, Bd. 54/2, Heft 31, S. 1635–1637.

Rose, Manfred (1989): Argumente zu einer „konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems“, in: StuW, Bd. 66, Heft 2, S. 191–193.

Rose, Manfred (Hrsg.) (1991): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin et al..

Rose, Manfred (1991a): Plädoyer für ein konsumbasiertes Steuersystem, in: Rose, Manfred (Hrsg.): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin et al., S. 7–34.

Rose, Manfred (1991b): Cash-Flow-Gewerbesteuer versus zinsbereinigte Gewerbeertragsteuer, in: Rose, Manfred (Hrsg.): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin et al., S. 205–216.

Rose, Manfred (1996): Schutz des Kapitalexistenzminimums, in: BB, Bd. 51/2, Heft 21, S. 1085–1090.

Rose, Manfred (1996a): Reform der öffentlichen Finanzen zur Stärkung der Standortqualität, in: Siebert, Horst (Hrsg.): Steuerpolitik und Standortqualität, Tübingen, S. 145–191.

Rose, Manfred (Hrsg.) (2002): Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland – Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises, Schriften des Betriebs-Beraters, Bd. 122, Heidelberg.

Rose, Manfred (2002a): Die Einfachsteuer: „Das Konzept“, Programm einer grundlegenden Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Deutschland, in: Rose, Manfred (Hrsg.): Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland – Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises, Schriften des Betriebs-Beraters, Bd. 122, Heidelberg, S. 15–41.

Schiffers, Joachim (2000): Steuersenkungsgesetz: Steuerliche Rechtsformwahl und Rechtsformoptimierung, in: GmbHR, Bd. 91, Heft 20, S. 1005–1014.

Schipporeit, Erhard (1979): Grundsätze und Möglichkeiten einer Unternehmensbesteuerung, Dissertation Göttingen, München.

Schipporeit, Erhard (1980): Ziele und Möglichkeiten einer Unternehmungssteuer – Grundzüge eines Reformvorschlags –, in: StuW, Bd. 57, Heft 3, S. 190–199.

Schirmer, Hans-Jürgen (2003): GmbH oder GmbH & Co. KG ? – Rechtsformentscheidung unter besonderer Berücksichtigung steuerlicher Aspekte, in: SteuerStud, 24. Jg., Heft 7, S. 354–359.

Schmidt, Otto (1950): Was erwartet die GmbH von der Steuerreform, in: GmbHR, Bd. 41, Heft 2, S. 17–26.

Schmitt, Michael/Franz, Roland (2001): Die Umstrukturierung von Personenunternehmen im Lichte des Berichts zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, in: BB Bd. 56/1, Heft 25, S. 1278–1287.

Schmölders, Günter (1943): Steuerumbau als Aufgabe für heute, in: FinArch., N.F. Bd. 9, S. 246–272.

Schneeloch, Dieter/Rahier, Gabriele/Trockels-Brand, Tanja (2000): Steuerplanerische Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform, in: DStR, Bd. 38, Heft 38, S. 1619–1628.

Schneider, Dieter (1975): Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in: StuW, Bd. 52, Heft 2, S. 97–112.

Schneider, Dieter (1989): Reform der Unternehmensbesteuerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: StuW, Bd. 66, Heft 4, S. 328–339.

Schreiber, Ulrich (1998): Internationale Mobilität von Steuerbasen – Ist nationale Steuerpolitik noch möglich ?, in: Krause-Junk, Gerold (Hrsg.): Steuersysteme der Zukunft (Jahrestagung 1996), Schriften des Vereins für Socialpolitik, Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, N.F. Bd. 256, Berlin, S. 29–88.

Schreiber, Ulrich (2002): Die Steuerbelastung der Personenunternehmen und der Kapitalgesellschaften – Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung –, in: WPg, Bd. 55, Heft 11, S. 557–571.

Schwedhelm, Rolf/Olbing, Klaus/Binnewies, Burkhard (2000): Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel 2000/2001 rund um die GmbH, in: GmbHR, Bd. 91, Heft 23, S. 1173–1189.

Seer, Roman (1993): Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung – Kritische Bestandsaufnahme der derzeitigen Rechtslage, in: StuW, Bd. 70, Heft 2, S. 114–140.

- Seer, Roman (1999): Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: Birk, Dieter (Hrsg. im Auftrag der DStJG): Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Bd. 22, Köln, S. 191–225.
- Seer, Roman (2002): Bewertungsgesetzabhängige Steuerarten (§ 13), in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.): Steuerrecht, 17. Aufl., Köln.
- Siegel, Theodor (1999): Ethische Aspekte wirtschaftlichen Handelns im Rahmen von Unternehmungen – Steuern, in: Korff, Wilhelm et al. (Hrsg. im Auftrag der Görres-Gesellschaft): Handbuch der Wirtschaftsethik, Bd. 3: Ethik wirtschaftlichen Handelns, Gütersloh, S. 354–398.
- Siegel, Theodor et al. (2000): Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen !, in: BB, Bd. 55/2, Heft 25, S. 1269–1270.
- Sieker, Susanne (2002): Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen, in: Seeger, Siegbert F. (Hrsg. im Auftrag der DStJG): Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Bd. 25, Köln, S. 145–177.
- Sigloch, Jochen (1990): Verzerrende Wirkungen von Steuerbemessungsgrundlagen und Tarif auf Unternehmensentscheidungen nach der Steuerreform 1990, in: StuW, Bd. 67, Heft 3, S. 229–239.
- Sigloch, Jochen (2000): Unternehmenssteuerreform 2001 – Darstellung und ökonomische Analyse, in: StuW, Bd. 77, Heft 2, S. 160–176.
- Sinn, Hans-Werner (1985): Kapitaleinkommensbesteuerung, Eine Analyse der intertemporalen, internationalen und intersektoralen Allokationswirkungen, Habilitationsschrift Mannheim, Tübingen.
- Sommer, Michael (2003): Optimale Rechtsform – GmbH oder GmbH & Co. KG, in: unternehmermagazin, 51. Jg., Heft 3, S. 28–30.
- Ständige Deputation des DJT (Hrsg.) (1980): Verhandlungen des 53. DJT in Berlin, Bd. II

(Sitzungsberichte), München.

Ständige Deputation des DJT (Hrsg.) (1988): Verhandlungen des 57. DJT in Mainz, Bd. II (Sitzungsberichte), München.

Stein, Ekkehart/Götz, Frank (2002): Staatsrecht, 18. Aufl., Tübingen.

Terhalle, Fritz (1943): Steuerumbau als Aufgabe für morgen, in: FinArch., N.F. Bd. 9, S. 191–196.

Terhalle, Fritz (1943): Steuerumbau als Aufgabe für heute und morgen, in: FinArch., N.F. Bd. 9, S. 604–621.

Tipke, Klaus (1980): Zur Problematik einer rechtsformunabhängigen Besteuerung der Unternehmen, in: NJW, Bd. 33, Heft 20, S. 1079–1084.

Tipke, Klaus (1993): Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Köln.

Tischer, Frank (2000): Rechtsformwahl nach der Unternehmenssteuerreform im Endwert-Modell, in: FR, Bd. 82, Heft 19, S. 1009–1013.

Thiel, Jochen (2000): Unternehmenssteuerreform: Auswirkungen auf das Umwandlungssteuerrecht – Geplante Änderungen und Ausblick, in: FR, Bd. 82, Heft 9, S. 493–500.

Wagner, Franz W. (1986): Der gesellschaftliche Nutzen einer betriebswirtschaftlichen Steuer-
vermeidungslehre, in: FinArch., N.F. Bd. 44, S. 32–54.

Wagner, Franz W. (1989): Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leitungsfähigkeit, in: Hax, Herbert/Kern, Werner/Schröder, Hans-Peter (Hrsg.): Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis (50. wissenschaftliche Tagung des Verbands der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V., Köln 24.–28. Mai 1988), Stuttgart, S. 261–277.

Wagner, Franz W. (1992): Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche

Kriterien steuerlicher Normkritik, in: StuW, Bd. 69, Heft 1, S. 2–13.

Waldhoff, Christian (2000): Rezension zu Monika Jachmann: Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit – Verfassungsrechtliche Grundlagen und Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, in: StuW, Bd. 77, Heft 2, S. 217–220.

Walker, Francis A. (1887): Political Economy, 3. Aufl., London.

Watrin, Christoph (1999): Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung: Heilmittel oder Sündenfall ?, Anmerkungen zur geplanten Betriebsteuer, in: DStZ, Bd. 87, Heft 7, S. 238–242.

Weber, Harald (1971): Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen – Ein Beitrag zur Großen Steuerreform –, in: DB, Bd. 24/2, Heft 44, S. 2080–2086.

Weber, Harald (1971a): Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen – Ein Beitrag zur Großen Steuerreform –, Bd. 1: Die Struktur der Gesellschafts- und Beteiligungsformen, Frankfurt am Main.

Weber, Harald (1980): Zu einigen rechtspolitischen Grundfragen der Besteuerung selbständiger Unternehmen – zugleich eine Stellungnahme zum Gutachten von Prof. Dr. Rainer Walz zum 53. DJT 1980 –, in: JZ, Bd. 35, Heft 17, S. 545–553.

Wendt, Rudolf (1992): Reform der Unternehmensbesteuerung aus europäischer Sicht, in: StuW, Bd. 69, Heft 1, S. 66–80.

Willibald, Franz/Schafplitz (2000): Abschaffung der Berücksichtigung eines Übernahmeverlusts bei Umwandlung von Körperschaften in Personengesellschaften (§ 4 Abs. 6 UmwStG), in: Oppenhoff & Rädler, Linklaters & Alliance (Hrsg.): Reform der Unternehmensbesteuerung – Steuersenkungsgesetz –, Erläuterungen und Gestaltungshinweise für die Beratungspraxis, Stuttgart, S. 343–349.

Winkler, Ernst-Günter (1969): Die Teilhabersteuer, in: Versicherungswirtschaft, Bd. 24,

Heft 17, S. 1058–1059.

Zitzelsberger, Heribert (2000): Die Reform der Unternehmenssteuer, in: WPg, Bd. 53, Heft 2,
S. 51–57.