

Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch  
Überarbeitung:  
Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering

# Modul 32651

## Steuern im Rahmen von konstitutiven und funktionalen Unternehmensentscheidungen

Kurs 42072  
Steuern im Rahmen von konstitutiven  
und funktionalen Unternehmensentscheidungen

### LESEPROBE

Fakultät für  
**Wirtschafts-**  
**wissenschaft**

Der Inhalt dieses Dokumentes darf ohne vorherige schriftliche Erlaubnis durch die FernUniversität in Hagen nicht (ganz oder teilweise) reproduziert, benutzt oder veröffentlicht werden. Das Copyright gilt für alle Formen der Speicherung und Reproduktion, in denen die vorliegenden Informationen eingeflossen sind, einschließlich und zwar ohne Begrenzung Magnetspeicher, Computerausdrucke und visuelle Anzeigen. Alle in diesem Dokument genannten Gebrauchsnamen, Handelsnamen und Warenbezeichnungen sind zumeist eingetragene Warenzeichen und urheberrechtlich geschützt. Warenzeichen, Patente oder Copyrights gelten gleich ohne ausdrückliche Nennung. In dieser Publikation enthaltene Informationen können ohne vorherige Ankündigung geändert werden.

# Kapitel 3

## Entscheidungen zur Wahl der Rechtsform

### 3.1 Einführung

Eine Entscheidung über die Rechtsform kann im Rahmen einer Unternehmensgründung zu treffen sein. Eine solche Entscheidung führt zu der Frage nach der optimalen Rechtsform. Diese Frage kann sich aber auch später ergeben, d. h. bei laufender unternehmerischer Tätigkeit (sie zu stellen und zu beantworten ist in regelmäßigen Abständen angeraten).<sup>1</sup> Bei der Beantwortung der Frage nach der optimalen Rechtsform sind zwei Aspekte zu beachten:

1. Die Rechtsform, d. h. eine Rechtsform, die immer die optimale Wahl darstellt, gibt es nicht.
2. Die Steuerbelastung ist bei der Rechtsformwahl lediglich ein Entscheidungskriterium unter vielen (weitere Kriterien sind bspw. die Höhe des aufzubringenden Eigenkapitals, die Möglichkeiten der Kapitalbeschaffung, die Reichweite der Haftung, die Ausgestaltung von Leitung und Kontrolle des Unternehmens, Prüfungs- und Offenlegungspflichten sowie rechtsformspezifische Kosten).<sup>2</sup>

Somit stellt sich die Frage nach dem Entscheidungsraum.<sup>3</sup> Dieser brauchen wir hier aber nicht nachzugehen, da Ihnen der Entscheidungsraum bekannt sein sollte.<sup>4</sup> Aus diesem recht umfangreichen Entscheidungsraum werden wir uns in diesem Kapitel zunächst auf Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften konzentrieren. Hierfür gibt es zwei Gründe:

Entscheidungsraum

---

<sup>1</sup>Vgl. zu möglichen Gründen für einen Rechtsformwechsel bspw. *Kußmaul* (2014), S. 626-627.

<sup>2</sup>Vgl. zu Kriterien für die Rechtsformwahl bspw. *Heinhold u. a.* (2015), S. 4-11; *Kaminski/Strunk* (2012), S. 39-44; *König/Maßbaum/Sureth* (2013), S. 6-9.

<sup>3</sup>Sollten Sie an einer weniger konkreten Herangehensweise an die Suche nach der steuerlich optimalen Rechtsform interessiert sein, empfehle ich Ihnen *Scholes/Wolfson/Erickson/Maydew/Shevlin* (2009), S. 91-129.

<sup>4</sup>Vgl. zu einem Überblick bspw. Kurs 41691, Abschnitt 5.3.1.

1. Bei diesen beiden Gruppen handelt es sich zahlenmäßig und hinsichtlich der wirtschaftlichen Bedeutung um die wesentlichen Rechtsformen.<sup>5</sup>
2. Zwischen diesen Rechtsformen bestehen augenfällige systematische Unterschiede bei der Besteuerung.

ertragsteuerliche  
Unterschiede

Systematische Unterschiede gibt es vor allen Dingen bei der laufenden Besteuerung und dort insb. bei den Ertragsteuern. Diese werden zunächst kurz rekapituliert.

Gewerbsteuer

Ein Unterschied ergibt sich aus § 11 Abs. 1 GewStG. Nach dieser Vorschrift steht einem Personenunternehmen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ein Freibetrag zu, Kapitalgesellschaften hingegen nicht.

Einkommen- und  
Körperschaftsteuer

Im Hinblick auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer weicht die Besteuerung der Personenunternehmen erheblich von derjenigen der Kapitalgesellschaften ab. Personenunternehmen selbst unterliegen weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer. Eine Besteuerung erfolgt vielmehr bei den (Mit-)Unternehmern. Kapitalgesellschaften hingegen sind nach § 1 KStG eigenständige Steuersubjekte der Körperschaftsteuer. Sie unterliegen der Körperschaftsteuer unabhängig davon, ob sie Gewinne ausschütten oder nicht.

Der steuerliche Gewinn(anteil) eines (Mit-)Unternehmers unterliegt bei diesem der Einkommensteuer – unabhängig davon, ob der Gewinn einbehalten oder entnommen wird. Anzuwenden ist der individuelle Einkommensteuersatz des (Mit-)Unternehmers. Auf dessen Einkommensteuerschuld ist nach § 35 EStG in pauschaler Form Gewerbesteuer des Unternehmens anzurechnen.

Auf Antrag kann der (Mit-)Unternehmer unter den Voraussetzungen des § 34a Abs. 1 EStG eine Versteuerung des nicht entnommenen Gewinns (Gewinnanteils) mit dem in dieser Rechtsnorm festgelegten Einkommensteuersatz von 28,25 % beantragen. Entnimmt er den Gewinn zu einem späteren Zeitpunkt, hat er die in § 34a Abs. 4 EStG geregelte Nachversteuerung i. H. v. 25 % des nachversteuerungspflichtigen Betrags in Kauf zu nehmen.

Steuerliche Gewinne einer Kapitalgesellschaft unterliegen bei dieser der Körperschaftsteuer. Der Körperschaftsteuersatz beträgt 15 % – unabhängig davon, ob die Kapitalgesellschaft die Gewinne ausschüttet oder einbehält. Ausgeschüttete Gewinne unterliegen bei dem Gesellschafter – in der Regel als Einkünfte aus Kapitalvermögen – zusätzlich der Einkommensteuer. Anzuwenden ist § 32d EStG (in der Regel dessen Absatz 1). Dies bedeutet, dass der Abgeltungsteuersatz von 25 % zur Anwendung kommt. Eine Anrechnung von Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer der Gesellschafter nach § 35 EStG kommt nicht in Betracht, da diese Rechtsnorm nur auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht auf Einkünfte aus Kapitalvermögen anzuwenden ist.

Leistungsvergütungen

Ein weiterer Unterschied betrifft Leistungsvergütungen (mit dem Begriff werden wir uns noch ausführlich in Abschnitt 3.4.1.5.3 auf S. 135 befassen). Leistungsvergütungen einer Gesellschaft an ihre Gesellschafter sind als Aufwand zu verbuchen. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich bei der Gesellschaft um eine Personen- oder eine Kapitalgesellschaft handelt. Die steuerliche Behandlung derartiger Leistungsvergütungen ist hingegen rechtsformabhängig. Während sie

<sup>5</sup>Vgl. hierzu bspw. Kurs 41691, Abschnitt 5.3.1.

### 3.1 Einführung

---

bei Kapitalgesellschaften grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen, sind sie bei Personengesellschaften nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG im Rahmen der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage dem steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft hinzuzurechnen (als sog. Vorabvergütungen des begünstigten Gesellschafters). Auch bei einer Kapitalgesellschaft kann es in Ausnahmefällen zu einer Umqualifikation kommen, dann aber nicht nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, sondern nach § 8 Abs. 3 KStG als verdeckte Gewinnausschüttung. Als Leistungsvergütungen an einen Gesellschafter kommen insb. Gehalts-, Zins- sowie Miet- und Pachtzahlungen in Betracht.

Auf Grund dieser kurz angedeuteten Unterschiede zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften werden wir uns in Abschnitt 3.2 auf der nächsten Seite mit einem Vorteilsvergleich zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften befassen. Dabei werden wir uns im Wesentlichen auf die laufende Ertragsbesteuerung beschränken. Eine weitere Einschränkung betrifft die Anteilseigner der betrachteten Unternehmen: Wir werden uns nur mit personenbezogenen Unternehmen befassen. Hierbei handelt es sich um Unternehmen, die von einer natürlichen Person oder von wenigen natürlichen Personen beherrscht werden. Weiteres Kennzeichen ist, dass diese Unternehmen oft die einzige oder zumindest die wichtigste Erwerbsquelle der an ihnen beteiligten Personen darstellen. Werden von den personenbezogenen Unternehmen nur die Gesellschaften in den Blick genommen (statt alle Unternehmen), wird von personenbezogenen Gesellschaften gesprochen.<sup>6</sup>

personenbezogene  
Unternehmen

Der vorhergehende Absatz lässt es bereits erkennen, dennoch nochmals in aller Deutlichkeit: Mit nicht personenbezogenen Unternehmen werden wir uns in diesem Kapitel nicht explizit befassen. Der Grund ist der Folgende: Bei diesen Unternehmen ist die Rechtsform häufig aus nicht steuerlichen Gründen vorgegeben. Die Frage nach der aus steuerlicher Sicht vorteilhaftesten Rechtsform ist dann unerheblich. Das gilt insb. für die Fälle, in denen an dem Unternehmen eine große Zahl von Personen beteiligt ist und eine Finanzierung über den organisierten Kapitalmarkt erfolgen soll. In derartigen Fällen bietet sich aus nicht steuerlichen Gründen allein die Rechtsform der Aktiengesellschaft an. Ist ein steuerlicher Vorteilsvergleich ausnahmsweise doch entscheidungserheblich, ergeben sich grundsätzlich die gleichen Steuerfolgen wie wir sie in Abschnitt 3.2 auf der nächsten Seite erarbeiten werden. Damit sind auch in gleicher Weise Steuerbelastungsvergleiche durchzuführen.

nicht personenbezogene  
Unternehmen

Im Folgenden werden wir in Abschnitt 3.2 auf der nächsten Seite zunächst einen steuerlichen Partialvergleich zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften durchführen. Hierbei werden wir in isolierter Betrachtungsweise sukzessive unterschiedliche Aspekte untersuchen. Dabei befassen wir uns vornehmlich mit Steuerwirkungen, die sich ohne Gestaltungsmaßnahmen ergeben. Ein Gesamtvergleich kann nur im konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung der jeweils relevanten Daten durchgeführt werden. Wir verzichten hier daher auf einen Gesamtvergleich.

steuerlicher  
Partialvergleich

Im Anschluss an diese ausführliche Analyse der Personenunternehmen und der Kapitalgesellschaften wenden wir uns in Abschnitt 3.3 auf S. 89 Gestaltungsmaßnahmen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zu. Hierbei werden wir zunächst für Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen jeweils gesondert

---

<sup>6</sup>Vgl. *Beinert* (1979), S. 270; *Jacobs* (2015), S. 356-357; *Brönnner* (2007), S. 824-830.

wichtige Gestaltungsmaßnahmen und deren steuerliche Auswirkungen untersuchen. Auf Basis der so gewonnenen Erkenntnisse werden wir dann einige Vorteilhaftigkeitsvergleiche zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen vornehmen. Den Abschluss bilden Ausführungen zur GmbH & Co. KG und zur Betriebsaufspaltung, zwei wichtigen Kombinationen (siehe Abschnitt 3.4 auf S. 116).<sup>7</sup>

Entscheidungen zum  
Wechsel der Rechtsform

Steht die Entscheidung zur Wahl der Rechtsform nicht im Zusammenhang mit einer Unternehmensgründung, muss neben der im Hinblick auf das jeweilige Entscheidungskriterium optimalen Rechtsform auch der Weg dorthin in den Blick genommen werden. Mit dieser Entscheidung zum Wechsel einer Rechtsform werden wir uns noch in Kapitel 4 auf S. 163 befassen.

Ausgrenzungen

Den Schwerpunkt der Ausführungen in diesem Kapitel bildet die laufende Besteuerung. Darüber hinaus werden wir die Beendigung einer unternehmerischen Betätigung in unsere Überlegungen einbeziehen, insb. die Auswirkungen auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Die Besteuerung der Aufnahme einer unternehmerischen Betätigung wird uns hingegen nicht beschäftigen.<sup>8</sup>

## 3.2 Vorteilsvergleiche zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft

### 3.2.1 Einordnung und Ausgangsgleichungen

Belastungsvergleich des  
Gewinns

Zunächst werden wir die Steuerbelastung des Gewinns eines Personenunternehmens mit der des Gewinns einer Kapitalgesellschaft vergleichen. Hierbei ergeben sich einige Probleme. Diese werden durch folgende Aspekte hervorgerufen:

- Durch die unterschiedliche ertragsteuerliche Behandlung von thesaurierten und ausgeschütteten Gewinnen bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern.
- Durch den nicht linearen Tarifverlauf des § 32a EStG unterhalb des Proportionalbereichs.
- Durch das Wahlrecht eines (Mit-)Unternehmers, auf einbehaltene Gewinnbestandteile den Steuersatz des § 34a Abs. 1 EStG anzuwenden (an Stelle des Tarifs gem. § 32a EStG).
- Durch den Freibetrag des § 11 Abs. 1 GewStG.

Thesaurierungs-  
begünstigung

Wie noch in Abschnitt 3.2.2 auf S. 49 zu zeigen sein wird, ist ein Antrag nach § 34a Abs. 1 EStG – wenn überhaupt – nur vorteilhaft, wenn und soweit der einbehaltene Gewinn ansonsten mit einem hohen Steuersatz belastet wird. Einem Vergleich der Steuerbelastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft sollte also zunächst auf Ebene des Personenunternehmens ein Vorteilsvergleich zwischen einer Antragstellung nach § 34a Abs. 1 EStG oder einem

<sup>7</sup>Vgl. zu Gründen für Kombinationen bspw. *Heinhold u. a.* (2015), S. 113-121.

<sup>8</sup>Vgl. hierzu bspw. *König/Maßbaum/Sureth* (2013), S. 161-168; *Kußmaul* (2014), S. 467-477.

### 3.2 Vorteilsvergleiche zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft

Verzicht hierauf vorangehen. Daher werden wir in Abschnitt 3.2.2 auf S. 49 mit diesem Vorteilsvergleich beginnen.

Auf Grund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung thesaurierter und ausgeschütteter Gewinne von Kapitalgesellschaften ist es danach sinnvoll, diese zunächst getrennt voneinander zu betrachten. In einem zweiten Schritt werden wir deshalb in Abschnitt 3.2.3 auf S. 60 die Steuerbelastungen thesaurierter Gewinne von Personenunternehmen mit denen thesaurierter Gewinne von Kapitalgesellschaften vergleichen. In einem dritten Schritt folgen dann Steuerbelastungsvergleiche für aus Personenunternehmen entnommene und für von Kapitalgesellschaften ausgeschüttete Gewinne (Abschnitt 3.2.4 auf S. 69). Nachfolgend werden wir diese Gewinne bzw. Gewinnbestandteile als entnommene Gewinne (Personenunternehmen) bzw. ausgeschüttete Gewinne (Kapitalgesellschaften) bezeichnen.

entnommene bzw.  
ausgeschüttete Gewinne

Die Probleme, die durch den nicht linearen Tarifverlauf des § 32a EStG hervorgerufen werden, betreffen zum einen die Unternehmer bzw. Mitunternehmer von Personenunternehmen, und zwar unabhängig davon, ob die Gewinne thesauriert oder entnommen werden. Soweit Gewinne ausgeschüttet werden, betreffen sie darüber hinaus die Gesellschafter von Kapitalgesellschaften. Diese Probleme werden wir jeweils innerhalb der zwei genannten Stufen der nachfolgenden Steuerbelastungsvergleiche behandeln.

Für das weitere Vorgehen benötigen wir die Gesamtbelastungsformeln für Personenunternehmen und für Kapitalgesellschaften.<sup>9</sup> Die Gesamtbelastungsformel für Personenunternehmen lautet:

Belastungsformel für  
Personenunternehmen

$$\begin{aligned}
 S_{nat} &= E \cdot (s_e + s_{ge}) + E_e \cdot s_e + H_{GewSt} \cdot s_{ge} \\
 &\quad - AR_{GewSt} \cdot (1 + s_{solz}) \\
 &\quad + Ew_{BGr} \cdot (s_{gr} - \gamma \cdot s_{ge} - s_{gr} \cdot s_{ge} - s_{gr} \cdot s_e) \\
 &\quad + Ew_{PGr} \cdot s_{gr} \cdot (1 - s_e).
 \end{aligned} \tag{3.1}$$

In Einzelfällen kann es sinnvoll sein, den Gewerbesteuersatz  $s_{ge}$  als das Produkt aus Steuermesszahl  $mz_G$  und Gewerbesteuer-Hebesatz  $hs_G$  zu schreiben. Dies ermöglicht es außerdem, das sich nach § 35 EStG ergebende Anrechnungsguthaben unter Bezugnahme auf die in dieser Gleichung enthaltenen Teilbemessungsgrundlagen von der Steuerschuld abzuziehen (in Gleichung 3.1 wird das sich nach § 35 EStG ergebende Anrechnungsguthaben ohne Bezugnahme auf die in dieser Gleichung enthaltenen Teilbemessungsgrundlagen von der Steuerschuld abgezogen). Dann ergibt sich folgende Formel:

$$\begin{aligned}
 S_{nat} &= E \cdot (s_e + mz_G \cdot hs_G - mz_G \cdot \alpha \cdot (1 + s_{solz})) + E_e \cdot s_e \\
 &\quad + H_{GewSt} \cdot mz_G \cdot (hs_G - \alpha \cdot (1 + s_{solz})) \\
 &\quad + Ew_{BGr} \cdot (\gamma \cdot mz_G \cdot \alpha \cdot (1 + s_{solz}) + s_{gr} \cdot mz_G \cdot \alpha \cdot (1 + s_{solz}) \\
 &\quad \quad + s_{gr} - \gamma \cdot mz_G \cdot hs_G - s_{gr} \cdot mz_G \cdot hs_G - s_{gr} \cdot s_e) \\
 &\quad + Ew_{PGr} \cdot s_{gr} \cdot (1 - s_e).
 \end{aligned} \tag{3.2}$$

Die Gesamtbelastungsformel für Kapitalgesellschaften lautet:

Belastungsformel für  
Kapitalgesellschaften

<sup>9</sup>Vgl. zur Herleitung bspw. Kurs 41680, Abschnitt 6.3.2 und Abschnitt 6.3.3.

$$S_{kap} = E \cdot (s_{koe+s} + s_{ge}) + E_{koe} \cdot s_{koe+s} + H_{GewSt} \cdot s_{ge} + Ew_{BGr} \cdot ((1 - s_{koe+s}) \cdot s_{gr} - (\gamma + s_{gr}) \cdot s_{ge}). \quad (3.3)$$

Auch bei Kapitalgesellschaften kann es in Einzelfällen sinnvoll sein, den Gewerbesteuer-Hebesatz  $s_{ge}$  als das Produkt aus Steuermesszahl  $mz_G$  und Gewerbesteuer-Hebesatz  $hs_G$  zu schreiben. Geschieht dies, wird Gleichung 3.3 zu:

$$S_{kap} = E \cdot (s_{koe+s} + mz_G \cdot hs_G) + E_{koe} \cdot s_{koe+s} + H_{GewSt} \cdot mz_G \cdot hs_G + Ew_{BGr} \cdot ((1 - s_{koe+s}) \cdot s_{gr} - (\gamma + s_{gr}) \cdot mz_G \cdot hs_G). \quad (3.4)$$

Aus Vereinfachungsgründen wird nachfolgend regelmäßig nur Gleichung 3.1 auf der vorherigen Seite (für natürliche Personen und Personengesellschaften) bzw. Gleichung 3.3 (für Kapitalgesellschaften) erwähnt, sofern nicht ausnahmsweise ausdrücklich auf Gleichung 3.2 auf der vorherigen Seite (für natürliche Personen und Personengesellschaften) bzw. Gleichung 3.4 (für Kapitalgesellschaften) zurückgegriffen wird.

In den Vergleichsfällen werden wir von einem gleich großen thesaurierten Gewinnbestandteil  $G$  ausgehen. Dieser hat die Wirkung von „ $E^N$ “, und zwar im Fall eines Personenunternehmens von  $E$  i. S. v. Gleichung 3.1 auf der vorherigen Seite bzw. Gleichung 3.2 auf der vorherigen Seite und im Fall einer Kapitalgesellschaft von  $E$  i. S. v. Gleichung 3.3 bzw. Gleichung 3.4.

Für ein Personenunternehmen lässt sich die Steuerbelastung ( $S_{gt/persu}$ ) auf Basis von Gleichung 3.2 auf der vorherigen Seite demnach wie folgt formulieren:

$$S_{gt/persu} = (s_e + mz_G \cdot hs_G - mz_G \cdot \alpha \cdot (1 + s_{solz})) \cdot G. \quad (3.5)$$

Dabei gilt stets  $\alpha \leq hs_G$ . Für den sehr wichtigen Spezialfall, dass es nach § 35 EStG zu einer Vollanrechnung der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags kommt, kann geschrieben werden:  $mz_G \cdot \alpha \cdot (1 + s_{solz}) = mz_G \cdot hs_G$ . Unter dieser Voraussetzung vereinfacht sich Gleichung 3.5 zu:

$$S_{gt/persu} = s_e \cdot G. \quad (3.6)$$

Auch in Gleichung 3.5 bzw. in Gleichung 3.6 stellt  $s_e$  wieder einen kombinierten Einkommensteuer- und Solidaritätszuschlagsatz dar (ggf. erweitert um den Kirchensteuersatz). Dieser kombinierte Steuersatz kann bei einem vorgegebenen reinen Einkommensteuersatz  $s_{ei}$  mittels folgender Gleichung ermittelt werden:<sup>10</sup>

$$s_e = \frac{s_{ei} \cdot (1 + s_{ki} + s_{solz})}{1 + s_{ei} \cdot s_{ki}}. \quad (3.7)$$

Wie bereits ausgeführt wurde, ergibt sich die Steuerbelastung des Gewinnbestandteils  $G$  im Fall einer Kapitalgesellschaft aus Gleichung 3.3 bzw. Gleichung 3.4, in dem dort „ $E^N$ “ durch „ $G^N$ “ ersetzt wird. Die Steuerbelastung ( $S_{kap}$ )

<sup>10</sup>Vgl. zur Herleitung bspw. Kurs 41680, Abschnitt 1.5.2.1.2.1.



## 3.2 Vorteilsvergleiche zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft

---

können wir auf Basis von bzw. Gleichung 3.4 auf der gegenüberliegenden Seite wie folgt schreiben:

$$S_{kap} = (s_{koe+s} + mz_G \cdot hs_G) \cdot G. \quad (3.8)$$

Wenn wir nun die Belastungen der Personenunternehmen und der Kapitalgesellschaften miteinander vergleichen, kann es je nach konkreter Fragestellung sinnvoll sein, die sich aus Gleichung 3.8 ergebenden Belastungen von den aus Gleichung 3.5 bzw. Gleichung 3.6 ermittelten abzuziehen oder umgekehrt vorzugehen.

### 3.2.2 Wahl zwischen Normaltarif und besonderem Steuersatz des § 34a Abs. 1 EStG

#### 3.2.2.1 Einführung

Unternehmer bzw. Mitunternehmer können wählen, ob einbehaltene (thesaurierte) Gewinnbestandteile nach dem allgemeinen Tarif des § 32a EStG versteuert oder ob auf sie der begünstigte Steuersatz des § 34a Abs. 1 EStG i. H. v. 28,25 % angewendet werden soll. Im zweiten Fall muss bei einer späteren Entnahme des zunächst thesaurierten Gewinnbestandteils nach § 34a Abs. 4 EStG eine Nachversteuerung in Kauf genommen werden (zu einem Steuersatz von 25 %). Am Rande sei erwähnt, dass sowohl die nach § 34a Abs. 1 EStG als auch die nach Absatz 4 dieser Rechtsnorm erhobene Einkommensteuer zur Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuern gehört.

Es stellt sich die Frage, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen es bei Personenunternehmen vorteilhaft ist, die Anwendung des besonderen Steuersatzes des § 34a Abs. 1 EStG zu wählen. Dieser Frage werden wir nun nachgehen.

#### 3.2.2.2 Vergleich für das Jahr der Thesaurierung in allgemeiner Form

Wird in den Vergleichsfällen von einem gleich hohen steuerlichen Bruttogewinn ausgegangen, unterliegt dieser in beiden Fällen der Einkommensteuer, und zwar ohne Antrag nach § 34a Abs. 1 EStG dem Tarif nach § 32a EStG und in dem Fall, in dem ein Antrag gestellt wird, dem sich aus § 34a Abs. 1 EStG ergebenden Steuersatz. Sofern der Gewinn(bestandteil) gewerblichen Charakter hat, unterliegt er außerdem der Gewerbesteuer. Der Bruttogewinn hat somit die Wirkung von  $E$  i. S. v. Gleichung 3.1 auf S. 47. Die Gesamtbelastung im Jahr der Thesaurierung kann daher ermittelt werden, indem der Bruttogewinn als  $E$  in Gleichung 3.1 auf S. 47 eingesetzt wird. Da der Gewerbeertrag und damit sowohl die Gewerbesteuer als auch deren Anrechnung auf die Einkommensteuer in pauschaler Form nach § 35 EStG in den meisten Vergleichsfällen gleich groß sein dürften, verzichten wir hier aus Vereinfachungsgründen auf eine Vorgehensweise anhand dieser Gleichungen. Stattdessen werden wir nur die einkommensteuerlichen Folgen der Vergleichsfälle ermitteln und miteinander vergleichen (siehe Gleichung 3.5 auf der gegenüberliegenden Seite). Berücksichtigen werden wir die Gewerbesteuer lediglich insoweit, als sie Auswirkungen auf den anzuwendenden Einkommensteuersatz hat. Dies ist bei Antragstellung nach § 34a Abs. 1

Berücksichtigung der Gewerbesteuer

EStG der Fall. Interessieren im Einzelfall die gesamten steuerlichen Belastungen, können die gewerbsteuerlichen Folgen einschließlich deren Anrechnung in pauschaler Form den hier ermittelten einkommensteuerlichen Belastungen hinzugerechnet werden.

Steuerbelastung gem.  
§ 32a EStG

Wird kein Antrag nach § 34a Abs. 1 EStG gestellt, ist auf den Bruttogewinn ( $G$ ) der sich aus § 32a EStG und den Zuschlagsteuern ergebende kombinierte Einkommensteuer-, Kirchensteuer- und Solidaritätszuschlagsatz ( $s_{e\text{§}32a}$ ) anzuwenden. Wird die sich so ergebende Einkommensteuerbelastung (ggf. einschließlich des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer) mit  $S_{\text{§}32a}$  bezeichnet, gilt:  
 $S_{\text{§}32a} = G \cdot s_{e\text{§}32a}$ .

besonderer Steuersatz  
nach § 34a Abs. 1 EStG

Wird ein Antrag auf Anwendung des besonderen Steuersatzes nach § 34a Abs. 1 EStG erwogen, ist zu beachten, dass diese Rechtsnorm nur den einbehaltenen Gewinn begünstigt. Dies kann bei einem vorgegebenen Bruttogewinn nur der Gewinn nach Abzug der auf ihn entfallenden Steuern sein. Das bedeutet, dass der Teil des Bruttogewinns, der zur Zahlung der auf  $G$  lastenden Einkommensteuer erforderlich ist, mit dem „normalen“ Einkommensteuersatz des § 32a EStG zu versteuern ist. Gleiches gilt für den Teil des Bruttogewinns, der zur Zahlung der auf ihm lastenden Nettobelastung mit Gewerbesteuer ( $S_{ge/netto}$ ) erforderlich ist. Darunter wird hier der Betrag verstanden, um den die Gewerbesteuer die Anrechnung von Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG übersteigt.

Vom Bruttogewinn  $G$  ist zur Ermittlung des thesaurierten Gewinns ( $G_{th}$ ) die auf  $G$  entfallende Einkommensteuer ( $S_{\text{§}34a1}$ ) sowie die Nettobelastung von  $G$  mit Gewerbesteuer ( $S_{ge/netto}$ ) abzuziehen. Wir können demnach formulieren:

$$G_{th} = G - S_{\text{§}34a1} - S_{ge/netto}. \quad (3.9)$$

Antrag nach § 34a Abs. 1  
EStG

Einkommensteuer i. S. v.  $S_{\text{§}34a1}$  entsteht i. H. d. Produkts aus dem thesaurierten Gewinn  $G_{th}$  und dem Einkommensteuersatz nach § 34a Abs. 1 EStG ( $s_{e\text{§}34a1}$ ), erhöht um das Produkt aus der Differenz zwischen dem Bruttogewinn und dem thesaurierten Gewinn sowie dem auf diese Differenz anzuwendenden Einkommensteuersatz nach § 32a EStG ( $s_{e\text{§}32a}$ ). Einkommensteuer ergibt sich somit bei einer Antragstellung nach § 34a Abs. 1 EStG in folgender Höhe:

$$S_{\text{§}34a1} = G_{th} \cdot s_{e\text{§}34a1} + (G - G_{th}) \cdot s_{e\text{§}32a}. \quad (3.10)$$

Durch Einsetzen von Gleichung 3.9 in Gleichung 3.10 ergibt sich:

$$\begin{aligned} S_{\text{§}34a1} &= (G - S_{\text{§}34a1} - S_{ge/netto}) \cdot s_{e\text{§}34a1} + G \cdot s_{e\text{§}32a} \\ &\quad - (G - S_{\text{§}34a1} - S_{ge/netto}) \cdot s_{e\text{§}32a}. \end{aligned} \quad (3.11)$$

Gleichung 3.11 kann umformuliert werden zu:

$$\begin{aligned} &S_{\text{§}34a1} \cdot (1 + s_{e\text{§}34a1} - s_{e\text{§}32a}) \\ &= (G - S_{ge/netto}) \cdot (s_{e\text{§}34a1} - s_{e\text{§}32a}) + G \cdot s_{e\text{§}32a} \\ &= G \cdot s_{e\text{§}34a1} - G \cdot s_{e\text{§}32a} - S_{ge/netto} \cdot s_{e\text{§}34a1} + S_{ge/netto} \cdot s_{e\text{§}32a} + G \cdot s_{e\text{§}32a} \\ &= G \cdot s_{e\text{§}34a1} - S_{ge/netto} \cdot (s_{e\text{§}34a1} - s_{e\text{§}32a}). \end{aligned} \quad (3.12)$$

## 3.2 Vorteilsvergleiche zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft

Dies können wir schließlich umformen zu:

$$S_{\S 34a1} = \frac{s_{e\§ 34a1}}{1 + s_{e\§ 34a1} - s_{e\§ 32a}} \cdot G + \frac{s_{e\§ 32a} - s_{e\§ 34a1}}{1 + s_{e\§ 34a1} - s_{e\§ 32a}} \cdot S_{ge/netto}. \quad (3.13)$$

Setzen wir nun noch die Einkommensteuer ins Verhältnis zum Bruttogewinn, ergibt sich aus Gleichung 3.13 Folgendes:

$$\frac{S_{\S 34a1}}{G} = \frac{s_{e\§ 34a1}}{1 + s_{e\§ 34a1} - s_{e\§ 32a}} + \frac{s_{e\§ 32a} - s_{e\§ 34a1}}{1 + s_{e\§ 34a1} - s_{e\§ 32a}} \cdot \frac{S_{ge/netto}}{G}. \quad (3.14)$$

Diese Gleichung werden wir im Folgenden analysieren. Zuvor betrachten wir aber noch kurz den Fall, dass die Gewerbesteuer in vollem Umfang nach § 35 EStG auf die Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag angerechnet werden kann (d. h. wenn gilt  $S_{ge/netto} = 0$ ). Dann vereinfacht sich Gleichung 3.13 zu:

$$S_{\S 34a1} = \frac{s_{e\§ 34a1}}{1 + s_{e\§ 34a1} - s_{e\§ 32a}} \cdot G. \quad (3.15)$$

Gleichung 3.14 vereinfacht sich dann entsprechend zu:

$$\frac{S_{\S 34a1}}{G} = \frac{s_{e\§ 34a1}}{1 + s_{e\§ 34a1} - s_{e\§ 32a}}. \quad (3.16)$$

### 3.2.2.3 Konkrete Vergleiche für das Jahr der Thesaurierung

Setzen wir in Gleichung 3.14 die Werte  $s_{ei\§ 34a1} = 0,2825$  und  $s_{solz} = 0,055$  ein und verzichten wir auf die Berücksichtigung der Kirchensteuer ( $s_{ki} = 0$ ), d. h. beträgt  $s_{e\§ 34a1}$   $0,2980375$  ( $= 0,2825 \cdot 1,055$ ), ergibt sich Folgendes:

$$\begin{aligned} \frac{S_{\S 34a1}}{G} &= \frac{0,2980375}{1,2980375 - 1,055 \cdot s_{ei\§ 32a}} \\ &+ \frac{1,055 \cdot s_{ei\§ 32a} - 0,2980375}{1,2980375 - 1,055 \cdot s_{ei\§ 32a}} \cdot \frac{S_{ge/netto}}{G}. \end{aligned} \quad (3.17)$$

Die weitere Analyse stützt sich auf Abbildung 3.1 auf der nächsten Seite.

Spalte 1 enthält eine Reihe von Einkommensteuersätzen, die sich bei Anwendung des Tarifs des § 32a EStG ergeben können. In Spalte 2 sind die mittels kombinierte Einkommensteuer- und Solidaritätszuschlagsätze wiedergegeben (zur Erinnerung:  $s_{ki} = 0$ ; dies gilt auch für die Werte der Spalten 3 bis 10).

In den Spalten 3 bis 6 sind kombinierte Einkommensteuer- und Solidaritätszuschlagsätze wiedergegeben, mit denen ein Bruttogewinn(bestandteil)  $G$  bei Belastung bei Anwendung des § 34a EStG belastet wird. Die Werte sind aus Gleichung 3.14 Antragstellung nach § 34a Abs. 1 EStG ermittelt worden. Sie berücksichtigen also, dass auf den größten Teil von  $G$  der

$S_{e\&32a}$ (in %)	Belastung bei Anwendung von § 32a EStG ( $s_e$ in % von $G$ )	Belastung bei Antragstellung nach § 34a Abs. 1 EStG für unterschiedliche Nettobelastungen mit Gewerbesteuer ( $S_{gew/Netto}$ ) (in % von $G$ )						Belastungsdifferenz bei Anwendung des § 32a EStG und bei Nettobelastung mit Gewerbesteuer ( $S_{gew/Netto}$ ) (in % von $G$ )			
		(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)		
(1) 0 %	0,00 %	22,96 %	22,73 %	22,50 %	22,16 %	-22,96 %	-22,73 %	-22,50 %	-22,16 %		
(2) 28,25 %	29,80 %	29,80 %	29,80 %	29,80 %	29,80 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %		
(3) 30 %	31,65 %	30,36 %	30,38 %	30,40 %	30,43 %	1,29 %	1,27 %	1,25 %	1,22 %		
(4) 40 %	42,20 %	34,02 %	34,16 %	34,30 %	34,52 %	8,18 %	8,04 %	7,90 %	7,68 %		
(5) 42 %	44,31 %	34,86 %	35,03 %	35,20 %	35,45 %	9,45 %	9,28 %	9,11 %	8,86 %		
(6) 45 %	47,48 %	36,20 %	36,42 %	36,63 %	36,95 %	11,28 %	11,06 %	10,85 %	10,53 %		

Abb. 3.1: Kombinierte Belastung mit Einkommensteuer (ohne Kirchensteuer) und Solidaritätszuschlag bei Thesaurierung (in Prozent des zur Thesaurierung zur Verfügung stehenden Bruttogewinns  $G$ )