

BESTEUERUNGSUNTERSCHIEDE BEI PERSONEN- UND KAPITALGESELLSCHAFTEN

ÄNDERUNGEN DURCH DAS WACHSTUMSCHANGENGESETZ
VON DR. BERTRAM LAYER UND ANDREA SEEMANN

ABSTRACT

In den letzten 15 Jahren wurde die Besteuerung der Personengesellschaft immer wieder an die der Kapitalgesellschaft angeglichen. Zuletzt erfolgte die Einführung einer Möglichkeit für Personengesellschaften, zur Körperschaftsteuer zu optieren und eine Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung. Trotzdem bleiben im Besteuerungsvergleich von Personen- und Kapitalgesellschaften zahlreiche Unterschiede und weiterer Reformbedarf.

I. Einleitung

Mit der Einführung der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 sowie des Optionsmodells nach § 1a KStG zum 1. Januar 2022 hat der Gesetzgeber versucht, den Forderungen nach einer rechtsformneutralen Besteuerung Rechnung zu tragen.

Sowohl mit dem sogenannten Optionsmodell als auch mit der Thesaurierungsbegünstigung sind Fallstricke verbunden, die an dieser Stelle nicht näher betrachtet werden sollen. Insbesondere die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, wonach nicht entnommene Gewinne von Personengesellschaften und Einzelunternehmen auf Antrag statt mit der tariflichen Einkommensteuer mit dem Thesaurierungssteuersatz in Höhe von 28,25% (zzgl. Solidaritätszuschlag) besteuert werden, hat die Zielsetzung einer Rechtsformneutralität in der Besteuerung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften nicht in vollem Umfang. Sowohl die Gewerbesteuerzahlung als auch die Zahlung von Einkommensteuern galten als Entnahmen, sodass dieser Gewinnanteil nicht von der Tarifbegünstigung erfasst wurde. Der Reformbedarf bei der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG wurde in den letzten Jahren gegenüber dem Gesetzgeber mehrfach

artikulierte.¹ Mit dem am 22. März 2024 vom Bundesrat verabschiedeten Wachstumschancengesetz wurde der Kritik an der Thesaurierungsbegünstigung teilweise Rechnung getragen. Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2024 wurde das dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Thesaurierungsvolumen um die Gewerbesteuer sowie die Entnahmen für die Zahlung der Einkommensteuer und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlags erhöht. Damit steht Einzelunternehmen und Personengesellschaften ein erhöhtes Thesaurierungsvolumen zur Verfügung.²

Vor dem Hintergrund dieser Änderung wird in dem vorliegenden Beitrag ein aktualisierter Überblick über die laufende ertragsteuerliche Belastungssituation von gewerblich tätigen Familienunternehmen in der Rechtsform der Personen- oder Kapitalgesellschaft gegeben. Nicht dargestellt wird die Belastungssituation bei rein vermögensverwaltenden Tätigkeiten von Gesellschaften. Ferner werden einige grundlegende ertragsteuerliche Besteuerungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften in Verlustsituationen und im Falle des Unternehmensverkaufs aufgezeigt.³

II. Die Bedeutung der Steuern bei der Rechtsformwahl im Familienunternehmen

1. Rechtsformen und deren Besteuerung im Überblick

Abb. 1 gibt einen Überblick über die in Deutschland gängigen Rechtsformen. Auch die dargestellten Sonderformen sind ent-

INHALT

- I. Einleitung
- II. Die Bedeutung der Steuern bei der Rechtsformwahl im Familienunternehmen
 - 1. Rechtsformen und deren Besteuerung im Überblick
 - 2. Die Besonderheiten bei der Besteuerung von Personengesellschaften
 - 3. Belastungsvergleich zwischen einer Personen- und einer Kapitalgesellschaft
 - 4. Besteuerung im Verkaufsfall
 - 5. Verrechnung von Verlusten
- III. Ausblick

- 1 Vgl. z.B. die Studie der Stiftung Familienunternehmen zum Reformbedarf bei der Sondertarifierung nach § 34a EStG, erstellt von Prof. Dr. Johanna Hey, Universität zu Köln, München 2020, abrufbar unter www.familienunternehmen.de/de/publikationen, S. 3, Studie vom 12. Februar 2020.
- 2 S. hierzu und zu den weiteren Änderungen bei der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG durch das Wachstumschancengesetz auch Müller, NWB 2024, 1253.
- 3 Eine inhaltlich vertiefende Darstellung zu diesen Punkten kann dem WIFU-Praxisleitfaden „Familienunternehmen und Besteuerung“, Teil 1 (Inland) und Teil 2 (Ausland) (Stand Mai bzw. August 2019), sowie den Kapiteln 10 und 11 in Hennerkes/Kirchdörfer, Die Familie und ihr Unternehmen, Frankfurt 2015 entnommen werden. S. zu Steuern im Familienunternehmen auch die Ausführungen von Layer, in FuS, Sonderausgabe Gesellschafterkompetenz, 2. Auflage 2022, S. 81–90.

Rechtsformen im Überblick

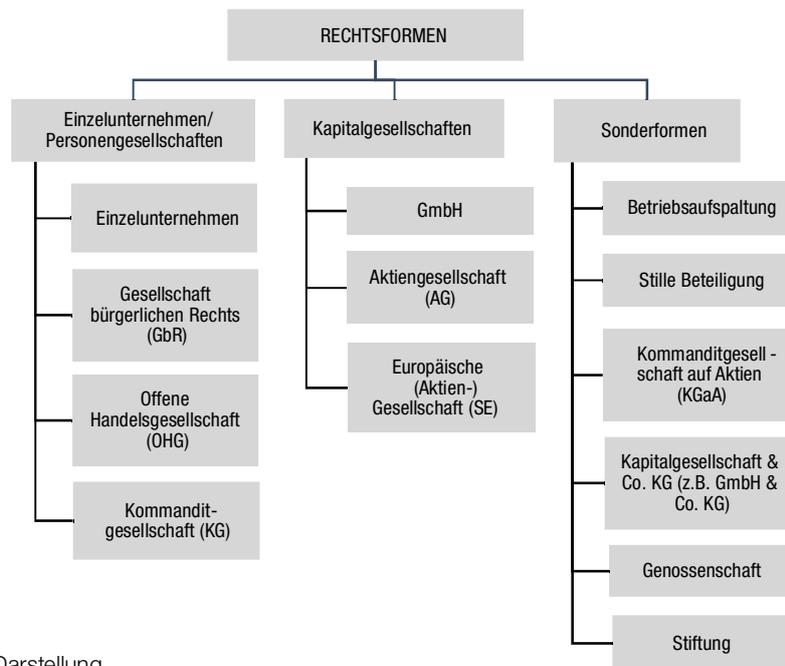


Abb. 1; Quelle: Eigene Darstellung

weder als Kapitalgesellschaft bzw. übergeordnet als Körperschaft (z.B. die Stiftung) oder als Personengesellschaft bzw. eine Mischung aus beiden Rechtsformen einzuordnen. In der Praxis spielen insbesondere die Betriebsaufspaltung und die Kapitalgesellschaft & Co. KG (häufigste Form: GmbH & Co. KG) eine bedeutende Rolle. Bei der Betriebsaufspaltung ist zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen zu unterscheiden. Im Regelfall wird das Besitzunternehmen als Einzelunternehmen oder Personengesellschaft geführt, während das Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben wird. Die Kapitalgesellschaft & Co. KG kommt in der Praxis meist dergestalt vor, dass die persönlich haftende Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft eine Komplementär-GmbH ist, die an der Kommanditgesellschaft selbst wiederum vermögensmäßig nicht beteiligt ist. In diesem Fall sind die Kommanditisten zu 100% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt. Im Hinblick auf Besteuerungsfolgen entspricht eine so strukturierte GmbH & Co. KG weitgehend der reinen Personengesellschaft.

Besteuerungsunterschiede im Überblick

Zwischen Personengesellschaften und Körperschaften (im wesentlichen Kapitalgesellschaften) bestehen erhebliche Besteuerungsunterschiede. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die beiden wichtigsten Ertragsteuerarten, nämlich die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer. Während die Einkommensteuer nur natürliche Personen trifft, belastet die Körperschaftsteuer Körperschaften, deren wichtigste Vertreter die Kapitalgesellschaften, aber auch die Genossenschaft und die Stiftung sind. Hinzu kommt als wichtige Ertragsteuer die Gewerbesteuer, die den Gewerbeertrag unabhängig davon besteuert, ob er im Betrieb einer Personengesellschaft oder im

Betrieb einer Kapitalgesellschaft entsteht. Hinsichtlich der Gewerbesteuer ist die Personengesellschaft gleichermaßen wie die Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt anzusehen. Das in der Einkommensteuer geltende Transparenzprinzip der Personengesellschaft erstreckt sich nicht auf die Gewerbesteuer.

Damit ist ein wesentliches Steuerprinzip im Einkommensteuerrecht der Personengesellschaft angesprochen, nämlich das Transparenzprinzip. Dieses besagt, dass eine Personengesellschaft selbst kein einkommensteuerpflichtiges Steuersubjekt und insofern für die Besteuerung „transparent“ ist. Die Zurechnung der Ergebnisanteile erfolgt für einkommensteuerliche Zwecke unmittelbar bei den Gesellschaftern. Die Einkommensteuer wird im Gegensatz zur Gewerbesteuer damit bei Personengesellschaften auch nicht in der Gewinn- und Verlust-Rechnung der Gesellschaft als Aufwand ausgewiesen.

Dieses Prinzip wird nun allerdings seit dem 1. Januar 2022 durch die neu eingeführte Möglichkeit für bestimmte Personengesellschaften, zur Körperschaftsteuer zu optieren, durchbrochen. Im Falle der Ausübung der Option wird die Personengesellschaft wie eine Körperschaft besteuert. Allerdings ist die Option mit einigen Fallstricken verbunden, die der Besonderheit der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften geschuldet ist. Zu weiteren Erläuterungen wird auch auf die nachfolgenden Ausführungen unter II.3 verwiesen.

Der Solidaritätszuschlag

Der Solidaritätszuschlag ist eine unbefristet erhobene Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, die der Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands dient. Auf die festgesetzte Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer wird ein Zuschlag von 5,5% erhoben. Ab dem Jahr 2024 wird der Solidaritätszuschlag auf die Einkommensteuer nur noch für

höhere Einkommen⁴ erheben, die zu einer Steuerbelastung von mehr als 18.130 bzw. 36.260 EUR (bei Anwendung des Splittingtarifs) führen.⁵ Auf die Körperschaftsteuer wird der Solidaritätszuschlag unverändert erhoben.

Die Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer ist eine Ertragsteuer. Besteuerungsgegenstand ist der aus gewerblichen Einkünften resultierende Gewerbeertrag. Die Gewerbesteuer ist eine der umstrittensten und meistkritisierten Steuern im deutschen Steuersystem. Kritikpunkte sind unter anderem die großen regionalen Unterschiede bei den Hebesätzen (von 200% bis 600%)⁶, der Ausschluss verschiedenster Einkünfte (z.B. aus freiberuflicher Tätigkeit) von der Gewerbesteuer sowie die Hinzurechnung von Aufwendungen des Unternehmens zum Gewerbeertrag (z.B. der Zinsaufwand oder ein Teil der Miet- und Pachtzinsen).

Die Gewerbesteuer wird als sogenannte Real- bzw. Objektsteuer rechtsformunabhängig erhoben. Das Aufkommen steht nach Art. 106 Abs. 6 GG den Gemeinden zu.

Bisherige Versuche, die Gewerbesteuer abzuschaffen, blieben erfolglos. Durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG) im Jahre 2000 ist es zumindest zu einer Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gekommen, sodass bei Einzelunternehmen/Personengesellschaften die Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer (je nach Hebesatz) weitestgehend beseitigt wurde. Bei den Kapitalgesellschaften wurde eine Doppelbelastung mit KSt und GewSt wirtschaftlich durch Reduzierung des KSt-Satzes auf 15% vermieden.

Zur Ermittlung der Gewerbesteuerbelastung ist zunächst der Gewerbeertrag zu bestimmen. Basis hierfür bildet der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG ermittelte Gewinn, vermehrt und vermindert um Hinzurechnungen und Kürzungen. Dabei rechnet bei natürlichen Personen und Personengesellschaften nur der aus dem laufenden Gewerbebetrieb entstehende Gewinn zum Gewerbeertrag. Außerordentliche Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen bleiben im Regelfall ausgenommen.

Um die „objektive Ertragskraft“ eines Betriebs zu bestimmen, werden sodann für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags Hinzurechnungen und Kürzungen bei der Steuerbemessungsgrundlage vorgenommen, z.B. 25% der Entgelte für Schulden sowie 5% bzw. 12,5% der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter. Diese Hinzurechnungen können dazu führen, dass ein Unternehmen, das bilanziell keinen Ertrag ausweist, dennoch einen Gewerbeertrag zu versteuern hat.

Um die Gewerbesteuerbelastung zu ermitteln, ist der um die Hinzurechnungen und Kürzungen bereinigte Gewerbeertrag mit dem Prozentsatz von 3,5% (Steuermesszahl) zu multiplizieren. Daraus resultiert der sogenannte Gewerbesteuermessbetrag.

Dieser Gewerbesteuermessbetrag wird dann mit dem jeweiligen Hebesatz der Gemeinde, in der sich der Betrieb befindet, multipliziert. Werden in mehreren Gemeinden Betriebsstätten unterhal-

ten, so ist der Gewerbesteuermessbetrag auf die Gemeinden nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne zu zerlegen.

Durch die sehr unterschiedlichen Hebesätze der Gemeinden (mindestens 200%; einzelne Gemeinden, z.B. Duisburg oder Oberhausen, erheben Sätze von über 500%) ergeben sich je nach Gemeinde sehr unterschiedliche Gesamtsteuerbelastungen:

Beispiel für eine Kapitalgesellschaft:

Bei einem Hebesatz von 400%:

14% GewSt + 15% KSt + 0,825% SolZ (15% × 5,5%) 29,825%

Bei einem Hebesatz von 500%:

17,5% GewSt + 15% KSt + 0,825% SolZ (15% × 5,5%) 33,325%

Bei einem Hebesatz von 200%:

7% GewSt + 15% KSt + 0,825% SolZ (15% × 5,5%) 22,825%

Bei Einzelunternehmen/Personengesellschaften wird die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld angerechnet, allerdings maximal bis zu einem gewerbesteuerlichen Hebesatz von 400% (§ 35 Abs. 1 EStG). Liegt der gewerbesteuerliche Hebesatz in der Gemeinde über 400%, so ist die beim Einzelunternehmen/ bei der Personengesellschaft angefallene Gewerbesteuer nicht mehr in vollem Umfang anrechenbar.

2. Die Besonderheiten bei der Besteuerung von Personengesellschaften

Das Transparenzprinzip wurde vorstehend bereits angesprochen. Im Unterschied zum Zivilrecht wird die Personengesellschaft – insbesondere auch die GmbH & Co. KG – einkommensteuerrechtlich quasi nicht als eigene Rechtspersönlichkeit anerkannt. Steuerpflichtig im einkommensteuerlichen Sinne ist nicht die Personengesellschaft, sondern die einzelnen Gesellschafter.

Gewinnermittlungsstufen – Sonderbilanzen

Zivilrechtlich hingegen gibt es die Personengesellschaft und es gibt ihre Gesellschafter. Zunächst ist die Gewinnermittlung auf Ebene der Personengesellschaft unter Berücksichtigung der handelsbilanziellen und steuerrechtlichen Vorschriften selbst durchzuführen. Ertrag und/oder Aufwand, der aber nur wirtschaftlich mit der Beteiligung an der Personengesellschaft im Zusammenhang steht, spielen sich in der persönlichen Sphäre der Gesellschafter ab, stehen also zunächst buchhalterisch außerhalb der Vermögenssphäre der Gesellschaft selbst. So befindet sich betrieblich genutztes Vermögen oft im privaten Eigentum eines Gesellschafters, z.B. das Betriebsgebäude oder ein dem Gesellschafter privat gehörendes Patent. All diese Vorgänge müssen bei Personengesellschaften zusätzlich zu dem unmittelbaren anteiligen Gewinn oder Verlust, der dem Gesellschafter aus der Gesellschaft zugerechnet wird, bei dem betreffenden Gesellschafter ertragsteuerlich erfasst werden. Dem dient die sogenannte steuerliche Sonderbilanz, die ergänzend neben die Bilanz der Personengesellschaft tritt. Mittels der Sonderbilanz werden also die sich für den Gesellschafter aus der Bilanz der Personengesellschaft selbst ergebenden anteiligen Gewinne für steuerliche Zwecke korrigiert. Ihm persönlich zufließende Erträge oder ihn betreffende Aufwendungen, die mit dem Betrieb zusammenhängen, beispielsweise Mieterträge oder Abschreibungen aus einem ihm gehörenden, an die Gesellschaft vermieteten bebauten Grundstück, werden seinem anteiligen Unternehmensgewinn aus der Bilanz der Gesellschaft zugeschlagen oder abgezogen.

⁴ Bei der Berechnung von Steuerbelastungen wird daher bei Zugrundelegung des Spitzensteuersatzes weiterhin Solidaritätszuschlag berücksichtigt.

⁵ S. § 3 Abs. 3 SolZG.

⁶ Nach § 16 GewStG wird die Gewerbesteuer durch Multiplikation des Steuermessbetrags (Steuerbemessungsgrundlage) mit einem Prozentsatz (Hebesatz) ermittelt, der von der erhebungsberechtigten Gemeinde festgesetzt wird.

Einem der Sonderbilanz vergleichbaren Zweck dient die sogenannte Ergänzungsbilanz. Eine Ergänzungsbilanz wird beispielsweise dann erforderlich, wenn ein Gesellschafter einer Personengesellschaft seine Beteiligung käuflich erworben hat. In der Möglichkeit zur Erstellung einer Ergänzungsbilanz mit steuerlicher Wirkung liegt auch der entscheidende steuerliche Unterschied zwischen dem Erwerb von Gesellschaftsanteilen an einer Personengesellschaft und solchen an einer Kapitalgesellschaft. Gesellschaftsanteile an Kapitalgesellschaften (GmbH-Anteile, Aktien) sind – anders als Anteile an Personengesellschaften – steuerlich selbstständige Wirtschaftsgüter, auf die der Käufer keinerlei planmäßige Abschreibungen vornehmen kann.

Nach alledem wird der steuerpflichtige Anteil des Gesellschafters (Mitunternehmers) am Ergebnis der Personengesellschaft in zwei Stufen ermittelt. Zunächst wird der Anteil des Gesellschafters am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft nach der aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanz (erste Stufe) ermittelt und sodann in der zweiten Stufe das Ergebnis des Gesellschafters aus seiner Sonder- und/oder Ergänzungsbilanz addiert. Dies führt dazu, dass sich die Steuerbilanz der Personengesellschaft aus dem steuerlichen Jahresabschluss der Gesellschaft, den Sonderbilanzen und eventuell Ergänzungsbilanzen ihrer Gesellschafter zusammensetzt. Für die Gewerbesteuer ist insoweit der „Gesamtgewinn aus dieser Gesamtbilanz“ als Grundlage der Besteuerung maßgeblich.

3. Belastungsvergleich zwischen einer Personen- und einer Kapitalgesellschaft

Die Grundlagen der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns durch die Handelsbilanz, die zur Steuerbilanz fortgeschrieben wird (§ 5 EStG, § 8 KStG, § 7 GewStG), sind für Personen- und Kapitalgesellschaften, abgesehen von dem eben Gesagten und einigen weiteren Ausnahmen, dieselben. Damit endet jedoch bereits die Gemeinsamkeit.

Die Thesaurierungsbegünstigung

Der Gewinn der Personengesellschaft wird – wie eben dargestellt – einkommensteuerlich nur bei deren Gesellschaftern unter Einbeziehung ihrer individuellen Verhältnisse erfasst und mit dem individuellen Einkommensteuersatz des Gesellschafters (Höchststeuersatz = 45%) zzgl. Solidaritätszuschlag (SolZ = 5,5% der ESt) belastet.⁷ Ob die Gewinne im Unternehmen verbleiben oder entnommen werden, war für die Einkommensteuer deshalb lange Zeit unerheblich. Seit 2008 gilt eine steuerliche Sonderregelung, wonach auch der Gesellschafter einer Personengesellschaft einen günstigeren Steuersatz (28,25%) für die Gewinne in Anspruch nehmen kann (nicht muss), die er in der Personengesellschaft thesauriert. Mit dieser sogenannten Thesaurierungsbegünstigung beabsichtigte der Gesetzgeber eine Angleichung der Personengesellschaftsbesteuerung an die seinerzeit abgesenkte Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften. Gleichzeitig sollte ein Anreiz für eine bessere Eigenkapitalausstattung von Personengesellschaften entstehen. Werden solche, zunächst mit dem günstigeren Thesaurierungssteuersatz von 28,25% besteuerte Gewinne dann später doch noch aus der Personen-

gesellschaft in den privaten Bereich entnommen, so wird der entnommene Betrag nachversteuert. Bis zur Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes am 22. März 2024 konnte ein Gesellschafter einer Personengesellschaft nicht in vollem Umfang vom günstigen Steuersatz profitieren, da die in der Personengesellschaft angefallene Gewerbesteuer und auch Entnahmen für die Einkommensteuer nicht dem günstigen Thesaurierungssatz unterworfen werden konnten. Bis zum Veranlagungszeitraum 2023 lag also selbst bei höchstmöglicher Rücklagenbildung unter Inanspruchnahme des günstigen Steuersatzes auf thesaurierte Gewinne (der Gesellschafter lässt den gesamten Gewinn in der Gesellschaft und entnimmt nur die auf ihren Gewinnanteil zu bezahlenden Steuern) die steuerliche Gesamtbelastung in der Personengesellschaft noch mit mehr als 6% über der steuerlichen Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaft. Mit dem Wachstumschancengesetz wurde dieser Nachteil bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung beseitigt und die steuerliche Belastung von Personen- und Kapitalgesellschaften angeglichen.

Option zur Körperschaftsteuer

Um auch die nach Einführung der zuvor dargestellten Thesaurierungsbegünstigung verbleibenden Besteuerungsunterschiede von Personen- und Kapitalgesellschaften weiter zu verringern, hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuergesetzes (KöMoG) zum 1. Januar 2022 für Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) und für Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit geschaffen, auf Antrag zur Körperschaftsteuer zu optieren (§ 1a KStG).⁸ Ohne eine zivilrechtliche Umwandlung lässt sich damit das Gesellschaftsrecht einer Personengesellschaft mit dem Steuerrecht einer Kapitalgesellschaft verbinden. Mit Ausübung der Option unterliegt die Personengesellschaft zukünftig der Körperschaftsteuer. Nur bei Auszahlungen an die Gesellschafter folgt für diese (fiktiven) Dividenden eine weitere Einkommensbesteuerung auf Gesellschafterebene. Der Antrag ist aber mit erheblichen steuerlichen Risiken verbunden, da er zu einer fiktiven steuerlichen Umwandlung einer Personengesellschaft in die Rechtsform der Kapitalgesellschaft führt und die umwandlungssteuerlichen Voraussetzungen für eine Fortführung der Buchwerte erfüllt sein müssen, um eine Aufdeckung stiller Reserven im Umwandlungsvorgang zu vermeiden. Zudem gilt eine siebenjährige Nachsteuerfrist. Dies erklärt auch, warum nach bisherigen Erkenntnissen erst sehr wenige Personengesellschaften von der Option Gebrauch gemacht haben.⁹ Macht eine Personengesellschaft von dem Optionsrecht Gebrauch, so ist zumindest in der Theorie die laufende Besteuerung inkl. der Ausschüttung von Gewinnen mit der bei einer Kapitalgesellschaft vergleichbar, sodass in der beigefügten Abbildung keine gesonderte Berechnungsspalte für das Optionsmodell erforderlich ist. Auch im nachfolgend erörterten Verkaufsfall und bzgl. der Behandlung von Verlusten wird die zur Körperschaftsteuer optierende Personengesellschaft wie eine Kapital-



⁷ Hinzukommen kann noch die Kirchensteuer bei Zugehörigkeit zur Kirche; diese wurde nachfolgend bei den Berechnungen nicht berücksichtigt.

⁸ Im Zuge der Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes wurde der Anwendungsbereich der Option auf alle Personengesellschaften, somit auch GbRs ausgedehnt und weitere Verbesserungen geschaffen.

⁹ Unter Verweis auf einen Artikel von Greive im Handelsblatt vom 13. April 2022 haben zum ersten Antragsstichtag am 30. November 2021 nur ca. 150 Unternehmen von dem Optionsrecht Gebrauch gemacht.

Rechtsform	Kapitalgesellschaft	Kapitalgesellschaft	Personengesellschaft	Personengesellschaft
Gewinnverwendung	Thesaurierung	Ausschüttung	Regelbesteuerung (Ausschüttung oder Thesaurierung)	Weitestgehende Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach dem Wachstumschancengesetz
Tarif	2024	2024	2024	2024
Belastung der Gesellschaft:				
Gewinn vor Steuern	100,00	100,00	100,00	100,00
Körperschaftsteuer	15,00	15,00	--	--
SolZ (= 5,5% der ESt bzw. der KSt)	0,83	0,83	--	--
Gewerbsteuer (Hebesatz = 400%)	14,00	14,00	14,00	14,00
Steuer der Gesellschaft	29,83	29,83	14,00	14,00
Verbleibender Gewinn nach Steuer der Gesellschaft	70,17	70,17	86,00	86,00
Belastung der Gesellschafter (ohne Kirchensteuer) bei Ausschüttung:				
Abgeltungsteuer (25% auf die Dividende der Kapitalgesellschaft)		17,54	--	--
Einkommensteuer		--	45,00 (Einkommensteuer-Spitzensatz, berechnet auf den Gewinn vor Steuern)	Einkommensteuer begünstigt auf den thesaurierten Gewinn (28,25% auf 100) = 28,25
Pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer		--	14,0	14,0
SolZ		0,96	1,71	0,78
Gesamtsteuerbelastung	29,83	48,33	46,71	29,03

Abb. 2: Unterschiede bei der Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften; Quelle: Eigene Darstellung

gesellschaft behandelt. Nur im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer und für Zwecke der Grunderwerbsteuer gilt die optierende Gesellschaft weiterhin als Personengesellschaft.¹⁰ Der Gewinn der Kapitalgesellschaft wird – je nachdem, ob er an die Gesellschafter ausgeschüttet wird oder im Unternehmen verbleibt – in jedem Fall unterschiedlich behandelt. Der im Unternehmen verbleibende (thesaurierte) Gewinn unterliegt – solange er nicht an die Gesellschafter ausgeschüttet wird – einer Körperschaftsteuer in Höhe von 15% und einer – je nach Hebesatz der Gemeinde des Betriebsstandorts – Gewerbesteuer von ca. 14% (bei Hebesatz 400%). Die ausgeschütteten Gewinne werden in der Hand der Gesellschafter¹¹ als Einkünfte aus Kapitalvermögen nochmals mit Einkommensteuer in ihrer Sonderform der 25%igen Abgeltungsteuer belastet. Die vorstehende Übersicht zeigt, dass die Steuerbelastung auf thesaurierte Gewinne bei Personengesellschaften durch das Wachstumschancengesetz sogar geringfügig niedriger ist als

bei Kapitalgesellschaften, wenn von der Thesaurierungsbegünstigung Gebrauch gemacht wird.

4. Besteuerung im Verkaufsfall

Hinsichtlich der Besteuerung von Gewinnen bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen bestehen zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft erhebliche Unterschiede. Im Fall der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft wird der Veräußerungsgewinn des verkaufenden Gesellschafters, sofern dieser zu mindestens 1% beteiligt ist oder er die Beteiligung in seinem Betriebsvermögen hält, nach dem Teileinkünfteverfahren besteuert; das heißt, 60% des Veräußerungsgewinns werden (mit dem persönlichen ESt-Satz) besteuert. Bei Beteiligung des Gesellschafters unterhalb der 1%-Grenze, also beispielsweise bei einer Beteiligung mit wenigen Aktien an einer großen Aktiengesellschaft unter 1%, ist der Veräußerungsgewinn, sofern die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird, nur mit der 25%igen Abgeltungsteuer zzgl. SolZ, also mit 26,375% zu versteuern.

Für die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen an einer Personengesellschaft gibt es eine solche generelle Vergünstigung

¹⁰ Vgl. Grasshoff/Mach, Grundzüge des Steuerrechts, 16. Auflage 2023, Rn. 231a–c.

¹¹ Sofern der Gesellschafter eine natürliche Person ist und die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen des Gesellschafters gehalten werden.

nicht. Nur einmal im Leben kann der Steuerpflichtige für einen Veräußerungsgewinn von bis zu 5 Mio. EUR einen begünstigten Steuersatz in Höhe von 56% seines durchschnittlichen persönlichen Steuersatzes in Anspruch nehmen. Unterliegt der Veräußerungsgewinn – wie im Regelfall – also dem ESt-Höchststeuersatz von 45%, so wird der Veräußerungsgewinn bis zu 5 Mio. EUR nur mit 56% von 45%, also mit 25,2% besteuert.

Werden von einer Holdingkapitalgesellschaft Gewinne aus der Veräußerung einer Tochterkapitalgesellschaft erzielt, ist dieser Gewinn sogar weitgehend von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit (s. § 8b Abs. 2 KStG), ohne dass die Notwendigkeit einer Mindestbeteiligungshöhe besteht. Lediglich 5% des Veräußerungsgewinns werden bei der Oberkapitalgesellschaft der Besteuerung unterworfen, was bei einer angenommenen 30%igen Belastung mit KSt/GewSt/SolZ zu einer effektiven Steuerbelastung des Veräußerungsgewinns auf Ebene der Oberkapitalgesellschaft von 1,5% führt. Entsteht bei der Oberkapitalgesellschaft ein Veräußerungsverlust, ist dieser nach § 8b Abs. 3 KStG nicht abzugsfähig. Gerade bei Thesaurierung und Reinvestition von Gewinnen, aber auch zur Reduzierung von Quellensteuern, kann eine Holdingstruktur mit einer Kapitalgesellschaft an der Unternehmensspitze für in- und ausländische Beteiligungen an Kapitalgesellschaften erhebliche Steuerstundungseffekte bedeuten.

5. Verrechnung von Verlusten

Bei Verlusten ist der Gesellschafter einer Personengesellschaft bessergestellt als der Inhaber von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Der auf einen Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft entfallende Verlustanteil kann mit seinen anderen positiven Einkünften aus sonstigen Einkunftsquellen bis zur Höhe seiner Kommanditeinlage (soweit sie noch nicht durch Verluste aufgezehrt ist) verrechnet werden. Soweit der Gesellschafter einer gewerblich tätigen Personengesellschaft voll mit seinem Privatvermögen haftet, wie beispielsweise bei der OHG, gibt es keine Begrenzung der Verlustverrechnung auf die Einlage. Eine solche Verrechnung von Verlusten der Kapitalgesellschaft mit positiven Einkünften auf Gesellschafterebene ist bei einer Kapitalgesellschaft nicht möglich. Hier kann die Kapitalgesellschaft einen erlittenen Verlust lediglich in bestimmten Grenzen mit einem Gewinn des Vorjahres verrechnen (= Verlustrücktrag) oder sie kann ihn mit eigenen Gewinnen in der Zukunft verrechnen (= Verlustvortrag).

Da der Verlust in einer Kapitalgesellschaft somit „gespeichert“ wird, läge es in der Natur des Systems, dass dieser Verlustvortrag auch bei Veräußerung von Gesellschaftsanteilen an der Kapitalgesellschaft in der Kapitalgesellschaft selbst erhalten bleibt. In der Vergangenheit gab es hierzu teilweise rein steuerlich motivierte „exzessive“ Gestaltungen, die als „Mantelkauf“ bezeichnet wurden.¹² So wurden Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert, die keinen operativen Geschäftsbetrieb mehr hatten, aber noch Verlustvorträge aus der Vergangenheit besaßen. Mit solchen verlustbehafteten Gesellschaften (Verlustmantel) wurden rege Geschäfte betrieben. Dieser Mantelkauf wurde sodann sowohl durch die Rechtsprechung als auch später durch den Gesetzgeber erheblich eingeschränkt. In den

¹² S. zum Mantelkauf auch die Ausführungen in Grashoff/Mach, Grundzüge des Steuerrechts, 16. Auflage 2023, Rn. 274 ff.

§§ 8c und 8d KStG hat der Gesetzgeber nunmehr ausführlich geregelt, unter welchen Bedingungen ein Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft bei einem Wechsel im Gesellschafterbestand ganz oder teilweise erhalten werden kann.

III. Ausblick

Auch wenn sich die Besteuerungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften insbesondere bei der laufenden ertragsteuerlichen Besteuerung durch das Wachstumschancengesetz und die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung angenähert haben, bleiben doch weiterhin erhebliche Besteuerungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften bestehen.

Im ursprünglichen Gesetzentwurf des Wachstumschancengesetzes waren weitere Verbesserungen angedacht, die jedoch in schwierigen Verhandlungen im Zuge der Verabschiedung des Gesetzes dem Rotstift zum Opfer gefallen sind. Es bleibt zu hoffen, dass der weitere Reformbedarf bei der Thesaurierungsbesteuerung bei anderer Gelegenheit vom Gesetzgeber aufgegriffen wird, insbesondere auch den Fortbestand der Thesaurierungsbegünstigung im Falle von notwendigen Umstrukturierungen bei der Personengesellschaft (z.B. ein Rechtsformwechsel oder bei Übertragung auf eine Stiftung) betreffend. Zudem verbleibt das Grundproblem, dass Deutschland mit der Belastung bei der Unternehmenssteuer zwischenzeitlich als Hochsteuerland gilt.

Vielleicht setzt sich eines Tages die Erkenntnis in der Gesetzgebung durch, dass ein Weniger an steuerlicher Belastung und Regeldichte ein Mehr an unternehmerischer Dynamik und an Steueraufkommen zur Folge haben kann. Die jüngste Studie der Stiftung Familienunternehmen zu den Folgewirkungen der Absenkung der Körperschaftsteuer auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau liefert jedenfalls sehr eindrückliche Ergebnisse, die für den vorstehenden Wirkungszusammenhang sprechen.¹³ ♦

¹³ S. hierzu die von der Stiftung Familienunternehmen herausgegebene Studie zum Standortfaktor Körperschaftsteuer, München 2024, abrufbar unter www.familienunternehmen.de/de/news/wie-niedrige-steuern-zu-hoeheren-investitionen-fuehren.



Dr. Bertram Layer ist Steuerberater und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

Andrea Seemann ist Steuerberaterin und Partnerin bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

Besteuerung • Personengesellschaften • Kapitalgesellschaften • Wachstumschancengesetz