

Steuerlicher Rechtsformvergleich nach der Unternehmenssteuerreform 2001

Projektleiter

Prof. Dr. Axel Beranek

Zeitraum

2000/2001

Finanzierung

Fachhochschule
Dortmund,
Forschungssemester

Kontakt

Prof. Dr. Axel Beranek,
Fachbereich Wirtschaft,
Fachhochschule
Dortmund,
Emil-Figge-Straße
42/44,
44227 Dortmund,
Telefon:
(0231) 755-4976
E-Mail: axel.beranek@
fh-dortmund.de

Anlass der Untersuchung

Die Untersuchung des Einflusses der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen ist eine Hauptaufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In der Praxis ist der Einfluss der Besteuerung bei den einzelnen Entscheidungsproblemen im Unternehmen allerdings unterschiedlich deutlich ausgeprägt. Im Rahmen der Rechtsformentscheidung wird der Besteuerung in der Regel eine große Bedeutung zugemessen, weshalb die Frage nach der steuerlich optimalen Rechtsform eine der ältesten und am häufigsten behandelten Problemstellungen in der steuerwissenschaftlichen Literatur und der Praxis ist. Allerdings ist die Rechtsformwahl kein ausschließlich steuerliches Entscheidungsproblem, vielmehr ist die Besteuerung nur eine – wenn auch in der Regel sehr wesentliche – Komponente im Entscheidungsprozess.

Da die Besteuerung in unterschiedlichster Weise an die individuellen Eigenschaften der Rechtsformen anknüpft, lässt sich die Frage nach der steuerlich optimalen Rechtsform seit jeher nicht allgemeingültig beantworten, sondern ist immer von den im Einzelfall gegebenen konkreten Unternehmensdaten abhängig. Zudem ist die Frage nach der steuerlich optimalen Rechtsform maßgeblich von den Rahmenbedingungen der Steuergesetzgebung abhängig und unterliegt daher ständig neuen Einflüssen. Daher war die Unternehmenssteuerreform 2001 ein typischer Anlass, die steuerliche Vorteilhaftigkeit von Rechtsformen erneut zu untersuchen.

Untersuchungsmethode

Zunächst stellt sich die Frage nach der geeigneten technischen Vorgehensweise zur Durchführung modellmäßiger steuerlicher Rechtsformvergleiche. Geeignet erscheint die sog. kasuistische Veranlagungssimulation, bei der die steuerlichen Veranlagungen, die sich bei Realisation der verschiedenen Entscheidungsalternativen ergeben, simuliert werden, um die Steuerbelastungen der einzelnen Rechtsformalternativen zu ermitteln und miteinander zu vergleichen.

Die kasuistische Veranlagungssimulation ist ein Verfahren zur Untersuchung des steuerlichen Einflusses bei der Rechtsformentscheidung, das nahezu so alt ist wie die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre selbst und in verschiedenen Abstraktionsgraden weit verbreitet ist. Der prinzipielle Vorteil der kasuistischen Veranlagungssimulation liegt darin, dass sich die individuelle Besteuerungssituation mit einer sehr hohen Genauigkeit abbilden lässt, da alle Veranlagungsschritte in der

Form nachvollzogen werden, wie sie in der Praxis tatsächlich durchzuführen sind. Insofern bietet diese Methode – z.B. auch für die steuerberatende Praxis, die ihre Arbeitsergebnisse den Mandanten zu erläutern hat – gegenüber sehr stark abstrahierenden Modellbildungen – hier sei nur die sog. Teilsteuerrechnung genannt – den Vorzug eines hohen Plausibilitätsgrades.

Der hohe Rechenaufwand als ein in der Vergangenheit oft genannter Nachteil der kasuistischen Veranlagungssimulation, der sich insbesondere dann bemerkbar macht, wenn eine große Anzahl von Simulationsrechnungen benötigt wird, wenn also z. B. verschiedene Szenarien, wie etwa verschiedene Ertragslagen eines Unternehmens untersucht werden sollen, spielt heute keine große Rolle mehr, da Veranlagungssimulationen EDV-gestützt durchgeführt werden können. Tabellenkalkulationsprogramme stellen hier heute für die Wissenschaft wie für die Praxis eine geeignete Arbeitsplattform dar.

Gegenstand der Untersuchung

Gegenstand steuerlicher Rechtsformvergleiche sind in aller Regel sog. personenbezogene Unternehmen. Bei einem personenbezogenen Unternehmen fallen Eigentumsrechte und Leitungsbefugnis zusammen, während bei nicht-personenbezogenen Unternehmen eine faktische Trennung vorliegt. Eine solche faktische Trennung findet sich in der Regel bei großen Publikumsaktiengesellschaften, bei denen einzelne Aktionäre durch die weitgehende Zersplitterung des Anteilsbesitzes nur geringe Möglichkeiten haben, ihre in den Aktien verbrieften Rechte wirksam auszuüben. Bei personenbezogenen Unternehmen hingegen sind Gesellschaft und Gesellschafter wirtschaftlich und damit auch für die Steuerplanung als Einheit zu sehen. Für die Frage, welche Steuerarten in einen Rechtsformvergleich einzubeziehen sind, bedeutet dies, dass bei personenbezogenen Unternehmen auch die Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter vollumfänglich zu berücksichtigen ist.

Ergebnisse

Nach wie vor lässt sich keine allgemeingültige, einfache Regel ableiten, nach der eine bestimmte Rechtsform stets als steuerlich günstigste Lösung angesehen werden kann. Die Frage der steuerlich optimalen Rechtsform lässt sich auch nach der Unternehmenssteuerreform 2001 jeweils nur für das konkrete Unternehmen im Einzelfall beantworten. Bei den gesetzlichen Neuregelungen steht augenfällig die Reform der Körperschaftsbesteuerung mit den darin enthaltenen deutlichen Begünstigungen für Kapitalge-

sellschaften im Vordergrund. Aus der Sicht personenbezogener Unternehmen, wie sie für den sog. Mittelstand typisch sind, relativiert sich dieser Vorteil aber deutlich, wenn man die Ebene der Gesellschafter einbezieht und davon ausgeht, dass – im einperiodigen wie im mehrperiodigen Vergleich – im Endeffekt nur die Steuerbelastung Maßstab des steuerlichen Rechtsformvergleichs sein kann, die sich nach Ausschüttung der Gewinne bzw. – je nach Modellbedingung – nach Veräußerung oder Liquidation der Gesellschaft ergibt. Hier zeigt sich, dass nach wie vor sehr oft Personengesellschaften günstigere Belastungsergebnisse aufweisen. Quasi als Nebenerkenntnis der Untersuchung kann auch festgehalten werden, dass die oft in den Vordergrund gestellte Steuerentlastung durch die Unternehmenssteuerreform 2001 im wesentlichen ein Vorteil für große Konzerne ist, die auf der Ebene ihrer Gesellschaften über den deutlich abgesenkten Körperschaftsteuersatz und die Möglichkeit, Beteiligungsbesitz steuerfrei veräußern zu können, deutliche Steuervorteile erhalten. Typische mittelständische Unternehmen hingegen (also personenbezogene Unternehmen) profitieren von der Unternehmenssteuerreform 2001 kaum, sondern werden im Gegenteil eher durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen belastet.

Schließlich ist auch zu beachten, dass nicht nur die laufende Ertragsbesteuerung Rechtsformunterschiede aufweist, sondern auch die

Erbschaft- und Schenkungsteuer, bei der die derzeitigen gesetzlichen Rahmenbedingungen in aller Regel Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften deutlich begünstigen. Dieser Bereich spielt in der Praxis auch eine große Rolle, war aber nicht unmittelbar von der Unternehmenssteuerreform 2001 betroffen.

Einfluss der Untersuchung auf die Lehre

Die Ergebnisse der Untersuchung fließen in die Vorlesungen und Seminare des Hauptstudiums des Fachgebietes Betriebswirtschaftliche Stuerlehre des Studiengangs Wirtschaft des Fachbereichs Wirtschaft ein. Die durchgeführten kasuistischen Simulationsrechnungen eignen sich vor dem Hintergrund einer didaktischen Zwecksetzung sehr gut zur lehrbuchhaften Darstellung der Rechtsformunterschiede der Besteuerung, da hierbei sowohl die Technik der Veranlagung, insbesondere das Ineinandergreifen und die wechselseitigen Abhängigkeiten der einzelnen Steuerarten, anschaulich dargestellt als auch die Belastungsunterschiede analysiert werden können. Damit werden den Studierenden wichtige methodische Grundlagen für eigenständige wissenschaftliche Untersuchungen im Rahmen von Diplomarbeiten vermittelt. Darauf aufbauend haben sich inzwischen mehrere Diplomarbeiten mit unterschiedlichen Aspekten des steuerlichen Rechtsformvergleiches beschäftigt.