

RA Dr. Klaus Stein

18. Berliner Steuergespräch

**Personengesellschaften im
Unternehmensteuerrecht – Neue Perspektiven?**

Berlin, 13. Februar 2006

Agenda

1. Ausgewählte Reformmodelle

1.1 Modelle in der Körperschaftsteuer

- Option der Personengesellschaft zur Körperschaftsteuer
- Einheitliche Unternehmensteuer (Stiftung Marktwirtschaft)

1.2 Modelle in der Einkommensteuer

- Tariflösung (Lethaus/Fechner)
- T-Modell (Wissenschaftlicher Beirat von Ernst & Young)

2. Entscheidungskriterien

1.1.1 KSt-Option

- ▶ § 4a KStG-E
- ▶ Einzelunternehmer und Mitunternehmerschaften
- ▶ Voraussetzung
 - Behandlung wie Kapitalgesellschaft auf (bei Personengesellschaft: einheitlichen, unwiderruflichen) Antrag
 - Inländischer Betrieb
 - Einkünfte aus
 - Gewerbebetrieb
 - Land- und Forstwirtschaft
 - Selbständiger Arbeit
 - Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich
- ▶ Keine Mindestbindungsdauer

1.1.1 KSt-Option: Kritische Punkte

- ▶ **Dualismus** bleibt erhalten und wird um Option ergänzt
- ▶ **Wechsel** entsprechend UmwStG
- ▶ **Internationales Steuerrecht**
 - Qualifikationskonflikte
 - Inbound: Graue Einkünfte
 - Outbound: Besteuerung der Entnahmen als Dividenden
- ▶ „Reflexwirkung“ in der **Erbschaftsteuer**
 - Lt. Koalitionsvertrag Abschmelzlösung
 - Entscheidung des BVerfG
- ▶ **Gesellschaftsrechtliche Probleme** (Vortrag Prof. Dr. Priester)

1.1.2 Einheitliche Unternehmensteuer

- ▶ Steuerpolitisches Programm der Stiftung Marktwirtschaft v. 30. Januar 2006
 - **Zwei Besteuerungsebenen**
 - Unternehmen: UntSt
 - Unternehmer: ESt (Nachbelastung im Teileinkünfteverfahren)
 - **Subjekte** der einheitlichen Unternehmenssteuer
 - Bisherige Körperschaftsteuersubjekte
 - Personenhandelsgesellschaften
 - Sonstige Personen(Außen-)gesellschaften mit unternehmerischen Einkünften
 - ohne VuV („reine“ VuV (S. 24) vs. „nachhaltige“ VuV (S. 56)?
 - Nicht Gemeinschaften
 - Atypisch stille Gesellschaft (und – vermutlich - vergleichbare Innengesellschaften)
 - Einzelunternehmer (mit seinen jeweiligen Betrieben – erinnert an BgA der jPdöR)

1.1.2 Einheitliche Unternehmensteuer: Ausnahmen

- ▶ Ausnahmen erforderlich mit Blick auf Progression und (Anlauf-)verluste
- ▶ **Transparente Entnahme**
 - Höchstbetrag 120.000 € pro Kalenderjahr pro Person (Nachweis?, Rechtsfolge eines fehlenden Nachweises?)
 - höchstens aber Gewinnanteil
 - Entnahme mindert den Unternehmensgewinn (und damit auch die kommunale Unternehmenssteuer)
- ▶ **Kleinunternehmerregelung**
 - Voraussetzung: Gewinn p.a. nachhaltig (im Drei-Jahres-Durchschnitt) unter € 120.000 (bei Einzelunternehmen aus allen Betrieben)
 - Personengesellschaften:
 - Grenze gesellschaftsbezogen
 - vor Abzug von transparenten Entnahmen (aber nach Abzug von - angemessenen - Leistungsvergütungen?)
 - max. 5 Gesellschafter (Ausschluss der Verlustzuweisungsgesellschaften)
- ▶ **Joint Venture** (Ersatz der Mehrmütterorganschaft, Mindestbeteiligung 25%)

1.1.2 Einheitliche Unternehmensteuer: Vorteile

- ▶ **Einheitliche Regelung des Unternehmensteuerrechts** an einer Stelle
- ▶ **Nachbelastung** nur bis zur Gesamtbelastung in Höhe des ESt-Spitzensatzes
- ▶ **Verlustausgleich** bei wirtschaftlicher Verlusttragung (besser als bei Beteiligung an **Kapitalgesellschaft** de lege lata)
 - Liquidationsverluste bereits bei Beginn der Liquidation
 - Laufende Verluste wenn Gesellschafter von einem Dritten in Anspruch genommen wird und zur Abwendung der Insolvenz der Gesellschaft leistet
 - Einzelunternehmer allerdings nur in Höhe der Einlage
- ▶ Bildung von **Pensionsrückstellungen** möglich (nachgelagerte Besteuerung)

1.1.2 Einheitliche Unternehmensteuer: Kritische Punkte

- ▶ **Regel-Ausnahme-Verhältnis** auf den Kopf gestellt, weil die Masse der Personengesellschaften unter Kleinunternehmerregelung fällt
- ▶ **Beratungsbedarf** insbesondere bei KMU
(Option zur Unternehmensteuer für Kleinunternehmen, Bemessung der Leistungsvergütungen und Pensionszusagen, Höhe der transparenten Entnahme bzw. Unterlassen eines Nachweises für die Höchstgrenze, Hochrechnung für Vorwegentnahmen, Aufteilung der Einkunftsquellen auf mehrere Personengesellschaften)
- ▶ **Verdeckte Gewinnausschüttungen** bei Personengesellschaften, z.B.
 - Angemessenheit der Leistungsvergütungen
 - Pensionsrückstellungen
- ▶ Keine steuerneutrale **Überführung von Einzelwirtschaftsgütern** (?)
- ▶ Keine **Ergänzungsbilanzen** beim Kauf einer Beteiligung an einer Personengesellschaft mehr möglich
- ▶ **Attraktivität des KStG (z.B. § 8a KStG)**
- ▶ **Gesellschaftsrechtliche Probleme** (Vortrag Prof. Dr. Priester)

1.1.2 Einheitliche Unternehmensteuer: Kritische Punkte

▶ Internationales Steuerrecht

- Neue **Qualifikationskonflikte**
- Anwendung des
 - **Art. 10 OECD-MA** auf intransparente Entnahmen
 - **Art. 7 OECD-MA** auf transparente Entnahmen aus Personengesellschaften und Einzelunternehmen
- Outbound-Fälle:
 - Aneignung des Besteuerungsrechts für Entnahmen (=fiktive Dividenden - Treaty Override?)
 - Doppelbelastung mit ESt (Ausland, wenn dort transparente Besteuerung + Nachbelastung im Inland bei Entnahme)
- Auswirkungen auf **AStG**?

1.2.1 Tariflösung

- ▶ Weiterentwicklung des **Rücklagenmodells** der Brühler Empfehlungen
- ▶ **Individuelles Wahlrecht** der Mitunternehmer zur Besteuerung nicht entnommener Gewinne mit KSt-Satz (= steuerliche Rücklage) auf der Ebene des Mitunternehmers (ähnlich §§ 6b, 7g EStG)
- ▶ **Nachbelastung** bei Entnahme aus dem sog. Nachversteuerungskonto entsprechend Teileinkünfteverfahren

1.2.1 Tariflösung: Vorteile und kritische Punkte

- ▶ Vorteile der transparenten Besteuerung bleiben erhalten (aber Dualismus der Unternehmensbesteuerung bleibt erhalten)
- ▶ Keine Konten in der Buchführung der Unternehmen erforderlich
- ▶ Keine gesellschaftsrechtlichen Probleme
- ▶ Keine neuen Probleme im internationalen Steuerrecht
- ▶ Kann in das bestehende Steuersystem ohne Änderung des Grundgesetzes integriert werden, ist aber auch mit anderen Modellen kompatibel

1.2.2 T- Modell

- ▶ Weiterentwicklung des **Rücklagenmodells** der Brühler
Empfehlungen durch den Wissenschaftlichen Beirat von Ernst & Young (BB 2005, 1653)
- ▶ Basiert auf **Technik des § 15a EStG**, also auf der Ebene der Personengesellschaft
- ▶ VZ Gewinnerzielung:
 - Besteuerung des steuerpflichtigen Gewinns auf **Antrag** mit ermäßigtem Steuersatz (25%)
 - Gesonderte Feststellung des nachzuversteuernden Betrag (= $\frac{3}{4}$ bei KSt-Satz 25%)
- ▶ VZ gewinnübersteigende Entnahme
Nachversteuerung als Gewinn der jeweiligen Einkunftsart nach dem Muster des Teileinkünfteverfahrens

1.2.2 T- Modell: Vorteile und kritische Punkte

- ▶ Grundsätzlich ähnlich wie Tariflösung, aber noch **einfacher**
- ▶ **Mehrstöckige Personengesellschaften**
 - Lösung evtl.: Wahlrecht nur für natürliche Personen als unmittelbarer Mitunternehmer
- ▶ „**Überentnahme**“ (auch von voll versteuerten „Altguthaben“)
löst zwingend Nachbesteuerung aus
 - Bei schwankenden Ergebnissen Vorwegentnahme erforderlich
 - Besonders problematisch bei „Zwangsentnahmen“ für Steuerzahlungen (z.B. Nachzahlungen aufgrund BP für Zeiträume vor der Reform und ErbSt)
 - Folge: Zwang zur Entnahme von Altgewinnen vor dem Systemwechsel ⇒ EK-Quote sinkt
 - Postulat: Ausnahme für Steuerentnahmen!

2. Entscheidungskriterien (Auswahl)

- ▶ **Leitbild der Besteuerung**
- ▶ Dualismus ist in der „Natur der Sache“ angelegt
 - Besteuerung der **Kapitalgesellschaft** muss **Börsenfähigkeit** der AG gewährleisten
 - **Familienunternehmen** sind **personenbezogen**. Die Überlegungen zur Einheitlichen Unternehmensteuer zeigen, dass auf Elemente der transparenten Besteuerung nicht verzichtet werden kann, wenn die **Leistungsfähigkeit der Gesellschafter** berücksichtigt werden soll. Insoweit ist nur die transparente Besteuerung zielgenau.

2. Entscheidungskriterien (Auswahl)

▶ Vereinfachung:

- Durchgreifende Vereinfachung nur möglich bei **Einheitlicher Unternehmenssteuer ohne Ausnahmen**
- Steuerrecht der Personengesellschaft
 - Jede weitere Norm (Tariflösung oder T-Modell) ist natürlich kein Beitrag zur Vereinfachung.
 - Die bestehende Komplexität ist verursacht durch die Gewerbesteuer und die fehlende Veräußerungsgewinnsteuer.
 - § 15a EStG: Konsequente Beziehung auf Einlage (Gleichklang von Verlustausgleich und wirtschaftlicher Verlusttragung)
- Vereinfachungseffekte durch **Kontinuität** („Altes Recht = Gutes Recht“)

2. Entscheidungskriterien (Auswahl)

▶ Besteuerungsverfahren

- Einheitliche Unternehmenssteuer:
 - Kontrollmitteilungen für Leistungsvergütungen und transparente Entnahmen?
 - Nachweis der Berechtigung zur transparenten Entnahme
 - Für Einzelunternehmer: Pro Betrieb einen Bescheid
- Lösungen in der ESt: Abwicklung durch Betriebsstätten-FA oder durch Veranlagungs-FA

▶ Übergangsprobleme

- Bei Einheitlicher Unternehmensteuer noch nicht im steuerpolitischen Programm thematisiert
- Bei Lösungen in der Einkommensteuer nicht ersichtlich

2. Entscheidungskriterien (Auswahl)

- ▶ **Probleme des internationalen Steuerrechts**
 - Neue Qualifikationskonflikte
 - Unsicherheit
- } nicht wünschenswert
- ▶ Bedeutung der **Zielkonflikte** im Kontext der Reformvorschläge
 - Umfassende Reform i.S.d. Stiftung Marktwirtschaft
 - Modifikationen am Konzept der Einheitlichen Unternehmensteuer (Problem der Zielgenauigkeit)
 - Die Lösungsansätze in der Einkommensteuer sind nur punktuell konzipiert, aber dafür in das bestehende System und andere Modelle integrierbar