

Prof. Dr. Lars Zipfel

Steueränderungsvorschläge hinsichtlich der Ertrag- und Vermögensteuer und Auswirkungen auf die Unternehmenssteuerbelastung

In den Wahlprogrammen für die Bundestagswahl am 22.9.2013 der derzeit im Bundestag vertretenen Parteien finden sich zahlreiche für die Unternehmenssteuerbelastung wichtige Vorschläge. In diesem Beitrag werden die Vorschläge hinsichtlich der Änderungen der Ertragsteuersätze und der Vermögensteuersätze auf die Steuerbelastung von Unternehmen und deren Anteilseigner analysiert. Im ersten Teil werden die entsprechenden Änderungsvorschläge in den einzelnen Wahlkampfkonzepten kurz dargestellt. Im zweiten Teil folgt eine erste Analyse der Ertragsteueränderungen auf die Unternehmenssteuerbelastung, während im dritten Teil die Auswirkungen der Vermögensteuer auf die Unternehmenssteuerbelastung dargestellt werden.

I. Änderungen auf die Ertragsteuerbelastung für Unternehmen im Einzelnen

1. Änderungen für alle Rechtsformen beim ESt-Tarif

Für einen Steuerbelastungsvergleich sind die geplanten Änderungen des Einkommensteuertarifs sowie des Körperschaftsteuertarifs von entscheidender Bedeutung. Dies gilt für Gesellschafter von Personunternehmen, deren Gewinne dem Einkommensteuertarif unterliegen, gleichermaßen wie für Anteilseigner von Kapitalgesellschaften. Denn deren Ausschüttungen werden der Abgeltungsteuer oder dem normalen Einkommensteuertarif unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens unterworfen.

In den folgenden Berechnungen werden nur die einkommensteuerlichen Spitzensteuersätze und ein Gewerbesteuerhebesatz von 400% zugrunde gelegt. Der derzeitige Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer von 42% ab einem zu versteuernden Einkommen von 52882 Euro bzw. von 45% ab einem zu versteuernden Einkommen von 250731 Euro soll nach den Plänen von CDU/CSU und FDP unverändert bleiben. Lediglich marginale Änderungen zur Minderung der sog. kalten Progression sind hier zu erwarten. Nach den Vorschlägen der SPD soll der einkommensteuerliche Spitzensteuersatz auf 49% ansteigen und für ein zu versteuerndes Einkommen über 100000 Euro bzw. bei Eheleuten für ein zu versteuerndes Einkommen über 200000 Euro gelten. Die GRÜNEN plädieren für einen Steuersatz von 45% ab einem zu versteuernden Einkommen von 60000 Euro und ebenfalls einen Steuersatz von 49% ab einem zu versteuernden Einkommen von 80000 Euro. Noch weiter gehen die LINKEN, die einen Steuersatz von 53% ab einem zu versteuernden Einkommen von 65000 Euro und einen neuen Spitzensteuersatz von 75% ab einem zu versteuernden Einkommen von 1000000 Euro fordern.

2. Änderungen für Kapitalgesellschaften

a) Änderungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft

Bis auf die LINKEN wollen alle Parteien den derzeitigen Körperschaftsteuersatz von 15% auch in Zukunft beibehalten. Die LINKEN fordern als einzige Partei die Erhöhung des *KSt-Satzes* auf 25%.

b) Änderungen auf Ebene der Anteilseigner der Kapitalgesellschaft

Bei der Besteuerung von Dividenden gehen die Forderungen weit auseinander. Während die FDP ausdrücklich die Beibehaltung der Abgeltungsteuer mit dem derzeitigen Steuersatz von 25% als Erfolgsmodell fordert, plädieren GRÜNE und LINKE für eine Abschaffung und eine progressive Besteuerung der Dividenden mit dem normalen ESt-Tarif. Da hinsichtlich der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens keine Angaben gemacht werden, ist davon auszugehen, dass es auch in Zukunft bei der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf Dividenden bleibt. Die SPD fordert dagegen zunächst eine Anhebung des derzeitigen Abgeltungsteuersatzes von 25% auf 32%. Für eine vollständige Abschaffung der Abgeltungsteuer tritt die SPD ein, wenn eine Prüfung ergibt, dass das Steueraufkommen bei individueller Besteuerung höher wäre.

3. Änderungen bei der Vermögensteuer und der Vermögensabgabe

a) Wiedereinführung der Vermögensteuer

Gespalten sind die Vorschläge bei der Wiedereinführung der Vermögensteuer. Deren Einführung wird von CDU/CSU und FDP abgelehnt.

Die SPD ist für die Einführung einer gerechten Besteuerung von Vermögen in Europa, die der besonderen Situation des deutschen Mittelstandes Rechnung trägt, d.h. deren zukunftsichernde Eigenkapitalbildung sichert sowie deren Investitionsspielräume nicht belastet. Zudem sollen hohe Freibeträge für Privatpersonen sicherstellen, dass das normale Einfamilienhaus von der Vermögensteuer nicht erfasst wird. In den folgenden Berechnungen wird unterstellt, dass ein Vermögensteuersatz in Höhe von 1% zur Anwendung kommt.

Die GRÜNEN sind ebenfalls für die Wiedereinführung der Vermögensteuer; allerdings erst nach Auslaufen der Vermögensabgabe. Dabei soll auf die Bemessungsgrundlage der Vermögensabgabe zurückgegriffen werden. Ferner soll eine Substanzbesteuerung von Betriebsvermögen vermieden werden und deren Erhebung nur wenig Verwaltungsaufwand verursachen.

Auch die LINKEN fordern eine Vermögensteuer, die als „Millionärsteuer“ bezeichnet wird. Hierbei soll ein Freibetrag von 1 Mio. Euro sowie ein erhöhter Freibetrag für betriebsnotwendiges Sachvermögen von 5 Mio. Euro gewährt werden. Als Steuersatz werden 5 % auf Privat- und Betriebsvermögen genannt, was zu jährlichen Mehreinnahmen von 80 Mrd. Euro führen soll.

b) Vermögensabgabe

Klar sind die Linien auch bei der Vermögensabgabe. Während CDU/CSU und FDP deren Einführung ausdrücklich ablehnen, treten GRÜNE und LINKE für deren Einführung ein. Die GRÜNEN möchten mit der Einführung einer einmaligen und zeitlich befristeten Vermögensabgabe über mehrere Jahre ein Steueraufkommen von 100 Mrd. Euro erzielen. Hierbei soll ein Freibetrag von 1 Mio. Euro pro Steuerpflichtigen gelten. Bei Betriebsvermögen soll die Abgabe auf maximal 35% des Gewinns begrenzt werden. Ein bereits in der laufenden Legislaturperiode in den Bundestag eingebrachter Gesetzentwurf der GRÜNEN sah einen Steuersatz von 1,5% p.a. über eine Laufzeit von zehn Jahren vor. Dieser Steuersatz wird auch in den folgenden Berechnungen verwendet.

Der Vorschlag der LINKEN sieht bei deutlich höheren Steuersätzen ein Aufkommen von 300 Mrd. Euro vor. Der Steuersatz soll bei Vermögen ab 1 Mio. Euro 10%, bei Vermögen ab 10 Mio. Euro 20% und ab 100 Mio. Euro 30% betragen. Dabei würde ein persönlicher Freibetrag von 1 Mio. Euro pro Steuerpflichtigen und für Betriebsvermögen ein Freibetrag von 2 Mio. Euro gewährt.

II. Auswirkungen der Ertragsteueränderungen auf die Unternehmenssteuern

Die beabsichtigten Steueränderungen des Einkommensteuertarifs sowie des Körperschaftsteuersatzes führen zu Änderungen der Unternehmenssteuerbelastungen. Im folgenden Kapitel werden zunächst die Auswirkungen der ertragsteuerlichen Änderungsvorschläge analysiert.

1. Auswirkungen auf die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern

In der nachstehenden Berechnung sind sowohl die Thesaurierungsbelastung¹ auf Ebene der Kapitalgesellschaft sowie die Ausschüttungsbelastung² auf Ebene des Anteilseigners als auch die Gesamtbelastung³ der verschiedenen Parteienkonzepte im Vergleich zur derzeitigen – und damit der nach den Konzepten der CDU/CSU und FDP weiter geltenden – Steuerbelastung dargestellt. Die Steuerbelastungen beziehen sich dabei auf einen Gewinn von 100 vor Abzug von Steuern.

Tabelle 1: Thesaurierungsbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft

Thesaurierung auf Ebene der Kapitalgesellschaft	derzeit			ohne Vermögensteuer				
	CDU/CSU & FDP			SPD		GRÜNE	LINKE	
	42 %	25 %	45 %	49 %	32 %	49 %	53 %	75 %
EST-Satz								
Gewinn	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
GewSt	14,00	14,00	14,00	14,00	14,00	14,00	14,00	14,00
KSt	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	25,00	25,00
SolZ	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83	1,38	1,38
KSt, SolZ	29,83	29,83	29,83	29,83	29,83	29,83	40,38	40,38

Hierbei zeigt sich, dass die Steuerbelastungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft nach den meisten steuerlichen Wahlkampfkonzepten unverändert bleiben. Einzig durch die Forderung der LINKEN, den Körperschaftsteuersatz auf 25 % anzuheben, steigt die Steuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft von derzeit 29,83 % auf 40,38 % an.

Tabelle 2: Ausschüttungen an natürliche Person als Anteilseigner

Ausschüttung an natürliche Person als Anteilseigner	derzeit			ohne Vermögensteuer				
	CDU/CSU & FDP			SPD		GRÜNE	LINKE	
	42 %	25 %	45 %	49 %	32 %	49 %	53 %	75 %
Dividende	70,17	70,17	70,17	70,17	70,17	70,17	59,62	59,62
davon steuerfrei (40 %)	-28,07		-28,07	-28,07		28,07		
stpfl. Dividende	42,10	70,17	42,10	42,10	70,17	42,10	59,62	59,62
ESt	17,68	17,54	18,95	20,63	22,45	20,63	31,60	44,72
SolZ	0,97	0,96	1,04	1,13	1,23	1,13	1,74	2,46
Ausschüttungsbelastung	18,65	18,50	19,99	21,76	23,68	21,76	33,34	47,18
Gesamtbelastung	48,48	48,33	49,82	51,59	53,51	51,59	73,72	87,56

Bei der Analyse der Ausschüttungsbelastungen, die auf Ebene der natürlichen Personen im Fall von Gewinnausschüttungen anfallen, ergibt sich nach dem bisherigen Konzept (und damit nach dem Konzept der CDU/CSU und FDP) auf Dividenden bei Anwendung der Abgeltungssteuer mit dem Steuersatz von 25 % mit 18,50 % des Vorsteuergewinns eine annähernd gleiche Ausschüttungsbelastung wie im Fall der Anwendung des 42%igen Einkommensteuersatzes mit Teileinkünfteverfahren. Hier fällt eine Ausschüttungsbelastung von 18,65 % des Vorsteuergewinns an. Gleiches gilt für die Gesamtbelastungen, die mit 48,48 % bzw. 48,33 % zu annähernd gleichen Belastungen führen.

Kommt dagegen der derzeitige einkommensteuerliche Spitzensteuersatz von 45 % zur Anwendung, liegt die Ausschüttungsbelastung mit 19,99 % bereits heute ca. 1,49 Prozentpunkte über der Abgeltungssteuerbelastung. Wird nun – wie von SPD und GRÜNEN geplant – der ESt-Spitzensteuersatz auf 49 % erhöht, steigt die Ausschüttungsbelastung auf 21,76 % des Vorsteuergewinns an. Geht es nach den LINKEN, die einen ersten Spitzensteuersatz von 53 % fordern, kommt es zwar nur zu einer Steigerung der Ausschüttungsbelastung auf 20,00 % des Vorsteuergewinns. Die geringere auf den Vorsteuergewinn bezogene Ausschüttungsbelastung ist darauf zurückzuführen, dass der ausschüttbare Gewinn der Kapitalgesellschaft durch die höhere Körperschaftsteuerbelastung im Konzept der LINKEN um 10 Prozentpunkte vermindert wird. Kommt der von den LINKEN für ein zu versteuerndes Einkommen ab 1 Mio. Euro geforderte Einkommensteuersatz von 75 % zur Anwendung, steigt die Ausschüttungsbelastung auf 47,18 % und die Gesamtbelastung auf 87,56 %.

2. Auswirkungen auf die Steuerbelastung von Personengesellschaften

Bei Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft wirken sich zunächst die geplanten Steuertarifänderungen, insbesondere

1 Die Thesaurierungsbelastung einer Kapitalgesellschaft setzt sich in den folgenden Berechnungen aus der Gewerbesteuer, der Körperschaftsteuer und dem Solidaritätszuschlag der Kapitalgesellschaft zusammen. Bei einer Personengesellschaft umfasst die Thesaurierungsbelastung die Gewerbesteuer der Personengesellschaft sowie die Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag der Gesellschafter.
 2 Die Ausschüttungsbelastung einer Kapital- bzw. Personengesellschaft stellt die Steuerbelastung dar, die beim Anteilseigner im Fall der Ausschüttung bzw. Entnahme entsteht. Die Ausschüttungsbelastung setzt sich in den folgenden Berechnungen aus der Einkommensteuer (Spitzensteuersatz des ESt-Tarifs bzw. des Abgeltungssteuersatzes) und dem Solidaritätszuschlag des Gesellschafters zusammen.
 3 Die Gesamtbelastung setzt sich zum einen aus der Thesaurierungsbelastung und zum anderen aus der Ausschüttungsbelastung zusammen.

die Erhöhung des einkommensteuerlichen Spitzensteuersatzes, aus. Im Folgenden werden sowohl die Steuerbelastungen der Gesellschafter einer Personengesellschaft ohne Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung als auch die Steuerbelastung der Gesellschafter einer Personengesellschaft unter Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung analysiert.

a) Auswirkungen auf die Steuerbelastung einer Personengesellschaft ohne Thesaurierungsbegünstigung

Erhöht sich der Einkommensteuerspitzenatz auf 49%, wie im Konzept der SPD und der GRÜNEN geplant, steigt die Gesamtbelastung der Gesellschafter einer Personengesellschaft (inklusive der GewSt) von 44,21% (bei ESt-Satz von 42%) bzw. 47,44% (bei ESt-Satz von 45%) auf 51,66%, d.h. um 7,38 Prozentpunkte (gegenüber ESt-Satz von 42%) bzw. um 4,22 Prozentpunkte (gegenüber ESt-Satz von 45%) an. Bei einem einkommensteuerlichen Spitzensteuersatz von 53%, wie er von den LINKEN gefordert wird, kommt es zu einer noch größeren Erhöhung der Gesamtbelastung auf 55,88% und damit zu einer Erhöhung um 11,60 Prozentpunkte (gegenüber ESt-Satz von 42%) bzw. 8,44 Prozentpunkte (gegenüber ESt-Satz von 45%). Bei Anwendung des Einkommensteuerspitzenatzes der LINKEN von 75% kommt es zu einer Gesamtbelastung von 79,09%.

Tabelle 3: Steuerbelastung Personengesellschaft ohne Thesaurierung

ohne ThesB	CDU/CSU & FDP		SPD	GRÜNE	LINKE	
ESt-Satz	42%	45%	49%	49%	53%	75%
Gewinn	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
GewSt	14,00	14,00	14,00	14,00	14,00	14,00
ESt	42,00	45,00	49,00	49,00	53,00	75,00
GewSt-Anrechnung	13,30	13,30	13,30	13,30	13,30	13,30
ESt nach Anrechnung	28,70	31,70	35,70	35,70	39,70	61,70
SolZ	1,58	1,74	1,96	1,96	2,18	3,39
Gesamtbelastung (GewSt, ESt, SolZ, VSt)	44,28	47,44	51,66	51,66	55,88	79,09

b) Auswirkungen auf die Steuerbelastung einer Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung

Zum Ausgleich des Steuerbelastungsnachteils der Personengesellschaften gegenüber den Kapitalgesellschaften hat der Gesetzgeber in § 34a EStG die Thesaurierungsbegünstigung eingeführt. Deren Anwendung führt in der Theorie zu einer Gesamtsteuerbelastung in Höhe von 29,77% des Vorsteuergewinns. Dies setzt aber voraus, dass die Gewinne der Personengesellschaft im vollem Umfang dem begünstigten Steuersatz der Thesaurierungsbegünstigung in Höhe von 28,25% zugeführt werden können. In der Praxis werden allerdings im Ergebnis Gewinne, die auf nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und auf Entnahmen entfallen, nicht begünstigt, sondern nur mit dem normalen Einkommensteuertarif besteuert. Allein durch die Nichtbegünstigung der Gewerbesteuer steigt die Gesamtsteuerbelastung bei einem Einkommensteuersatz von 42% auf 31,81% des Vorsteuergewinns und bei einem Einkommensteuersatz von 45% auf 32,25% des Vorsteuergewinns an. Bei diesen Steuerbelastungen wird allerdings noch unterstellt, dass die Steuern, die der Gesellschafter auf diese Gewinne zu zahlen hat, nicht aus der Personengesellschaft entnommen werden. Gibt man diese Annahme auf, d.h. werden die auf die Gewinne zu zahlende Einkommensteuer und der Solidaritätszuschlag aus dem Unternehmensgewinn der Personengesellschaft entnommen,

steigen die Thesaurierungsbelastungen bei größtmöglicher Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung auf 34,83% (bei ESt-Satz 42%) bzw. auf 36,17% (bei ESt-Satz 45%). Die Abhängigkeit der Thesaurierungsbelastung vom anzuwendenden Spitzensteuersatz ist darauf zurückzuführen, dass nur auf den begünstigten Teil der steuerpflichtigen Einkünfte der begünstigte Steuersatz von 28,25% zur Anwendung kommt, während auf den nicht begünstigten Teil der steuerpflichtigen Einkünfte der normale Einkommensteuersatz und damit auch maximal der Spitzensteuersatz anzuwenden ist. Wird demzufolge der Spitzensatz nach dem Konzept der GRÜNEN und der SPD auf 49% angehoben, steigt die Thesaurierungsbelastung weiter auf 38,12% des Vorsteuergewinns an. Kommt es sogar zur Erhöhung des Einkommensteuerspitzenatzes auf 53%, wie dies die LINKEN fordern, steigt die Thesaurierungsbelastung bei größtmöglicher Begünstigung auf 40,29% des Vorsteuergewinns bzw. bei einem Einkommensteuerspitzenatz von 75% auf 58,74% an.

Tabelle 4: Steuerbelastung Personengesellschaft mit Thesaurierung

mit ThesB	Theorie	CDU/CSU & FDP		SPD	GRÜNE	LINKE	
ESt-Satz	42%	42%	45%	49%	49%	53%	75%
Gewinn	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
GewSt	14,00	14,00	14,00	14,00	14,00	14,00	14,00
nicht begünstigter Gewinn	0,00	34,83	36,16	38,12	38,12	40,29	58,75
ESt auf nicht beg. Gewinn	0,00	14,63	16,27	18,68	18,68	21,35	44,06
begünstigter Gewinn	100,00	65,17	63,84	61,88	61,88	59,71	41,25
ESt auf begünstigten Gewinn	28,25	18,41	18,03	17,48	17,48	16,87	11,65
ESt vor Anrechnung	28,25	33,04	34,30	36,16	36,16	38,22	55,71
GewSt-Anrechnung	-13,30	-13,30	-13,30	-13,30	-13,30	-13,30	-13,30
ESt nach Anrechnung	14,95	19,74	21,00	22,86	22,86	24,92	42,41
SolZ	0,82	1,09	1,16	1,26	1,26	1,37	2,33
GewSt, ESt, SolZ	29,77	34,83	36,16	38,12	38,12	40,29	58,74

Wie die vorstehenden Ausführungen gezeigt haben, hat auch die Erhöhung des einkommensteuerlichen Spitzensteuersatzes Auswirkungen auf die Thesaurierungsbelastung bei Personengesellschaften, in denen die Thesaurierungsbegünstigung angewendet wird. Änderungen bei der Thesaurierungsbegünstigung sind derzeit in keinem der Wahlkampfkonzepte der Parteien vorgesehen. Damit ist davon auszugehen, dass es auch zukünftig nach diesen Konzepten sowohl bei dem begünstigten Steuersatz von 28,25% als auch dem „Entnahmesatz“ von 25% bleibt. Durch die Erhöhung des Einkommensteuerspitzenatzes, der auch Einfluss auf die Gesamtbelastung bei Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung hat, kommt es im Fall der Entnahme der begünstigt besteuerten Gewinne zu folgenden Steuerbelastungen:

Tabelle 5: Steuerbelastung bei Entnahme

Entnahme	Theorie	CDU/CSU & FDP		SPD	GRÜNE	LINKE	
	42%	42%	45%	49%	49%	53%	75%
Begünstigungsbetrag	100,00	65,17	63,84	61,88	61,88	59,71	41,25
abzgl. ESt (28,25%)	-28,25	-18,41	-18,03	-17,48	-17,48	-16,87	-11,65
abzgl. SolZ	-1,55	-1,01	-0,99	-0,96	-0,96	-0,93	-0,64
Nachversteuerungsbetrag	70,20	45,75	44,82	43,44	43,44	41,91	28,96
Nachversteuerungssatz (25%)	17,55	11,44	11,21	10,86	10,86	10,48	7,24
SolZ	0,97	0,63	0,62	0,60	0,60	0,58	0,40
Entnahmebelastung (ESt, SolZ)	18,52	12,07	11,83	11,46	11,46	11,06	7,64
Gesamtbelastung	48,29	46,90	47,99	49,58	49,58	51,35	66,38

Die Berechnung zeigt, dass durch die Erhöhung des einkommensteuerlichen Spitzensteuersatzes die Gesamtbelastung nach Entnahme der begünstigt besteuerten Gewinne nach den Konzepten der SPD und den GRÜNEN auf 49,58 % des Vorsteuergewinns bzw. nach dem Konzept der LINKEN auf 51,35 % (bei ESt-Satz von 53 %) bzw. auf 66,38 % (bei ESt-Satz von 75 %) des Vorsteuergewinns ansteigt.

3. Vergleich der Thesaurierungsbelastungen von Personen- und Kapitalgesellschaften

Nachdem in den vorstehenden Kapiteln die Steuerbelastungsänderungen der Kapital- und Personengesellschaften mit⁴ und ohne Thesaurierungsbegünstigung analysiert wurden, sollen in diesem Teil die Thesaurierungsbelastungen der verschiedenen Rechtsformen und Alternativen gegenübergestellt werden.

a) Vergleich der Personengesellschaft ohne Thesaurierungsbegünstigung mit einer Kapitalgesellschaft

Zunächst wird die Thesaurierungsbelastung einer Personengesellschaft ohne Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung mit der Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft verglichen.

Tabelle 6: Vergleich Steuerbelastung Personengesellschaft ohne Thesaurierungsbegünstigung mit Kapitalgesellschaft

	CDU/CSU & FDP (derzeit)		SPD GRÜNE	LINKE	
	Est: 42 %	Est: 45 %	Est: 49 %	Est: 53 %	Est: 75 %
Vergleich PersG & KapG					
Steuerbelastung PersG o ThesB	44,28	47,44	51,66	55,88	79,09
Steuerbelastung KapG im Vergleich	29,83	29,83	29,83	40,38	40,38
Vorteil KapG	14,45	17,61	21,83	15,50	38,71

Durch die Anhebung der einkommensteuerlichen Spitzensätze in den Konzepten von SPD und GRÜNEN erhöhen sich nicht nur die Thesaurierungsbelastungen bei Personengesellschaften ohne Thesaurierungsbegünstigung, sondern auch der Unterschied der Thesaurierungsbelastung im Vergleich zu der einer Kapitalgesellschaft. Der Steuersatzvorteil der Kapitalgesellschaft, der bereits heute – und damit im Konzept der CDU/CSU und FDP – schon im Fall der Anwendung des einkommensteuerlichen Spitzensatzes von 45 % bei 17,61 Prozentpunkten liegt, erhöht sich auf 21,83 Prozentpunkte bei einem einkommensteuerlichen Spitzensatz von 49 %. Nur im Konzept der Linken sinkt der Steuersatzvorteil der Kapitalgesellschaft auf 15,5 Prozentpunkte, wenn der Einkommensteuersatz von 53 % zur Anwendung kommt. Dies liegt daran, dass durch die Körperschaftsteuersatzerhöhung auf 25 % auch die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft um 10 Prozentpunkte ansteigt. Kommt dagegen der Einkommensteuersatz von 75 % zur Anwendung, steigt der Nachteil der Personengesellschaft ohne Thesaurierungsbegünstigung gegenüber der Kapitalgesellschaft auf 38,71 % an.

b) Vergleich der Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung mit einer Kapitalgesellschaft

Wird die Thesaurierungsbelastung einer Personengesellschaft unter Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung der Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft gegenübergestellt, ergibt sich folgendes Bild:⁵

Tabelle 7: Vergleich Steuerbelastung Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung mit Kapitalgesellschaft

Annahme: Entnahme der Steuern bei der PersG mit ThesB	CDU/CSU & FDP (derzeit)		SPD GRÜNE	LINKE	
	Est: 42 %	Est: 45 %	Est: 49 %	Est: 53 %	Est: 75 %
Steuerbelastung PersG m ThesB	34,83	36,17	38,12	40,29	58,74
Steuerbelastung KapG im Vergleich	29,83	29,83	29,83	40,38	40,38
Vorteil KapG	5,00	6,34	8,29	-0,09	18,36

Im Vergleich der Thesaurierungsbelastung einer Personengesellschaft bei Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung mit der einer Kapitalgesellschaft steigt der Steuernachteil der Personengesellschaft im Konzept der SPD und der GRÜNEN durch die Anhebung des ESt-Spitzensteuersatzes auf 49 % von derzeit 5 Prozentpunkten (bei ESt-Satz von 42 %) bzw. 6,34 Prozentpunkten (bei ESt-Satz von 45 %) auf 8,29 Prozentpunkte an. Die Rechtsform der Personengesellschaft wird damit selbst im Fall der Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung im Vergleich zur Kapitalgesellschaft noch nachteilhafter, sofern die Gewinne größtmöglich reinvestiert werden sollen und nur die Steuern entnommen werden.

Interessanterweise kommt es im Konzept der LINKEN zu einer nahezu identischen Thesaurierungsbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaften. Dies begründet sich dadurch, dass auch die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft durch die Körperschaftsteuersatzerhöhung (auf 25 %) auf über 40 % erhöht werden soll. Bei Anwendung des Spitzensteuersatzes von 75 % steigt der Steuernachteil der Personengesellschaft bei Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung gegenüber einer Kapitalgesellschaft auf 18,36 Prozentpunkte.

4. Vergleich der Gesamtbelastungen von Personen- und Kapitalgesellschaften

Im Folgenden werden die Gesamtbelastungen der einzelnen Rechtsformen nach Ausschüttung bzw. Entnahme verglichen.

a) Vergleich der Personengesellschaft ohne Thesaurierungsbegünstigung mit einer Kapitalgesellschaft

Zunächst wird in der folgenden Berechnung die Gesamtbelastung einer Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung der Gesamtbelastung einer Kapitalgesellschaft im Fall der Ausschüttung bzw. Entnahme gegenübergestellt.⁶

Tabelle 8: Vergleich Gesamtbelastung Personengesellschaft ohne Thesaurierungsbegünstigung mit Kapitalgesellschaft

	CDU/CSU & FDP (derzeit)		SPD GRÜNE	LINKE	
	Est: 42 %	Est: 45 %	Est: 49 %	Est: 53 %	Est: 75 %
Gesamtbelastung PersG m ThesB	46,90	47,99	49,58	51,35	66,38
Steuerbelastung KapG im Vergleich	48,48	49,82	51,59	60,38	87,56
Nachteil KapG	1,58	1,83	2,01	9,03	21,18

⁴ Bei den weiteren Berechnungen wird im Fall der Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung unterstellt, dass die auf den Gewinn entfallenden Steuern entnommen werden.

⁵ Bei dieser Berechnung wurde im Fall der Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung unterstellt, dass die auf den Gewinn entfallenden Steuern entnommen werden.

⁶ Bei dieser Berechnung wurde im Fall der Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung unterstellt, dass die auf den Gewinn entfallenden Steuern entnommen werden.

Die Berechnung macht deutlich, dass sich nach dem Konzept der SPD und der GRÜNEN der Belastungsunterschied zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften mit Thesaurierungsbegünstigung im Fall der Vollausschüttung bzw. der Vollentnahme der Gewinne nicht großartig ausweitet. Er steigt auf 2,01 Prozentpunkte von bisher 1,58 bzw. 1,83 Prozentpunkten. Zudem bleibt es dabei, dass es – nach Entnahme bzw. Ausschüttung – bei der Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung zu einer geringeren nominellen Gesamtbelastung kommt als bei einer Kapitalgesellschaft. Der Nachteil der Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung im Thesaurierungsfall wird damit im Fall der Vollausschüttung kompensiert. Zu größeren Nachteilen der Kapitalgesellschaft hinsichtlich der Gesamtbelastung kommt es hingegen im Konzept der LINKEN. Dieser steigt auf 9,03 Prozentpunkte (bei ESt-Satz von 53 %) bzw. 21,18 Prozentpunkte (bei ESt-Satz von 75 %).

b) Vergleich der Personengesellschaft mit und ohne Thesaurierungsbegünstigung

In der folgenden Berechnung wird die Gesamtbelastung einer Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung der Gesamtbelastung einer Personengesellschaft ohne Thesaurierungsbegünstigung gegenübergestellt.⁷

Tabelle 9: Vergleich Steuerbelastung Personengesellschaft mit und ohne Thesaurierungsbegünstigung

	CDU/CSU & FDP (derzeit)		SPD GRÜNE	LINKE	
	Est: 42 %	Est: 45 %	Est: 49 %	Est: 53 %	Est: 75 %
Gesamtbelastung PersG oThesB	44,28	47,44	51,66	55,88	79,09
Gesamtbelastung PersG mThesB	46,90	47,99	49,58	51,35	66,38
Vorteil PersG mThesB	-2,62	-0,55	2,08	4,53	12,71

Betrachtet man die Gesamtbelastung nach Entnahme, kommt es nach heutigem Recht bei der Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung zu einer höheren Gesamtbelastung als bei einer Personengesellschaft ohne Thesaurierungsbegünstigung. Bei einem einkommensteuerlichen Spitzensteuersatz von 42 % kommt zu einer Gesamtbelastung von 46,90 % des Vorsteuergewinns, der gegenüber der Gesamtbelastung ohne Thesaurierungsbegünstigung mit 44,21 % des Vorsteuergewinns einen Entnahmenachteil von 2,62 Prozentpunkten bedeutet. Kommt der einkommensteuerliche Spitzensteuersatz von 45 % zur Anwendung, beträgt der Entnahmenachteil lediglich 0,55 Prozentpunkte (47,44 % vs. 46,90 %).

Anders verhält es sich jedoch nach den Plänen von SPD, GRÜNEN und LINKEN. Durch die Anhebung des einkommensteuerlichen Spitzensteuersatzes auf 49 % einerseits und der Nichtveränderung der steuerlichen Parameter der Thesaurierungsbegünstigung andererseits kommt es dazu, dass die Wahl der Thesaurierungsbegünstigung auch im Entnahmefall zu einer geringeren Gesamtbelastung führt als im Fall ohne Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung. Im Konzept der SPD und der GRÜNEN kommt es dadurch bei einer Personengesellschaft durch die Wahl der Thesaurierungsbegünstigung zu einem nominalen Steuersatzvorteil hinsichtlich der Gesamtbelastung von 2,08 Prozentpunkten gegenüber der Personengesellschaft ohne Thesaurierungsbegünstigung. Nach den Vorstellungen der LINKEN beläuft sich der Vorteil sogar auf 4,53 Prozentpunkte (bei ESt-Satz von 53 %) bzw. 12,71 Prozentpunkte (bei ESt-Satz von 75 %).

Sollten die Vorstellungen der SPD, der GRÜNEN sowie der LINKEN tatsächlich gesetzlich umgesetzt werden, ist hier mit großer Sicherheit noch mit Änderungen zu rechnen. Beispielsweise wäre eine Anhebung des Entnahmesatzes der Thesaurierungsbegünstigung von derzeit 25 % auf den dann geplanten Abgeltungssteuersatz von 32 % denkbar.

III. Auswirkungen der Vermögensteuer auf die Unternehmenssteuerbelastung

In diesem Abschnitt des Beitrags werden die Auswirkungen der Vermögensteuer bzw. der Vermögensabgabe auf die Unternehmenssteuerbelastung analysiert. In den Berechnungen werden die Freibeträge der Parteienkonzepte nicht berücksichtigt. Soweit die Freibeträge zur Anwendung kommen, verbleibt es bei den Unternehmenssteuerbelastungen ohne Vermögensteuer, die im zweite Teil des Beitrags dargestellt wurden.

1. Ermittlung des Unternehmenswerts nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren

Die Vermögensteuer bzw. die Vermögensabgabe bemisst sich nach dem Unternehmenswert. Ausgehend von einem Gewinn von 100 vor Steuern ergibt sich nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren nach § 11 Abs. 2 S. 4 i.V.m. §§ 199 ff. BewG im Jahr 2013 vereinfacht folgender Unternehmenswert:

Gewinn	100
abzgl. Pauschalsteuern	-30
Gewinn nach Pauschalsteuer	70
× Kapitalisierungsfaktor 2013 (1/2,04 %)	15,2905
Unternehmenswert	1 070,34

Dieser Unternehmenswert wird in den folgenden Berechnungen für die Vermögensteuer und die Vermögensabgabe zugrunde gelegt.

2. Verwendung der Parameter für die Vermögensteuer und die Vermögensabgabe

Den folgenden Berechnungen liegen folgende Parameter zugrunde:

Tabelle 10: Parameter Vermögensteuer/Vermögensabgabe

	SPD	GRÜNE	LINKE
Vermögenssteuersatz	1,00 %	1,50 %	5,00 %
Freibetrag	0	0	0
ESt-Spitzensatz	49 %/32 %	49 %	53 %

Im ersten Teil dieses Abschnitts wird berechnet, welche Auswirkungen sich auf die Unternehmenssteuerbelastung ergeben, wenn die Vermögensteuer bzw. die Vermögensabgabe ohne Begünstigungen für Unternehmensvermögen erhoben würde. Anschließend werden die Unternehmenssteuern berechnet, wenn für Unternehmensvermögen ein Abschlag von 100 %, von 85 %, von 50 % und von 25 % gewährt würde.

Die Steuerbelastungen werden dabei auf den Gewinn vor Steuern berechnet. Zudem wird davon ausgegangen, dass das Unternehmen einen Gewinn vor Steuern von 100 erzielt. Verlustsituationen von Un-

⁷ Bei dieser Berechnung wurde im Fall der Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung unterstellt, dass die auf den Gewinn entfallenden Steuern entnommen werden.

ternehmen werden nicht betrachtet. Zudem wird in den Berechnungen auf die Anwendung des einkommensteuerlichen Höchstsatzes von 75 % verzichtet, den das Konzept der LINKEN vorsieht.

3. Auswirkungen auf die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern

Für die Höhe der Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft ist von entscheidender Bedeutung, wer als Steuerpflichtiger die Vermögensteuer schuldet. Aus diesem Grund werden in den anschließenden Berechnungen folgende Alternativen betrachtet:

- Anteilseigner der Kapitalgesellschaft ist zu 100 % Steuerpflichtiger der Vermögensteuer (VSt)
- Kapitalgesellschaft ist zu 100 % Steuerpflichtiger der Vermögensteuer
- Anteilseigner der Kapitalgesellschaft und Kapitalgesellschaft sind jeweils zu 50 % Steuerpflichtige der Vermögensteuer

a) Alleiniger Steuerpflichtiger der Vermögensteuer ist die Kapitalgesellschaft

In der ersten Alternative wird die Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft unter Berücksichtigung der Vermögensteuer bzw. Vermögensabgabe berechnet, wenn die Kapitalgesellschaft zu 100 % die Vermögensteuer schuldet.

Hierbei kommt es aufgrund der unterschiedlichen Parameter der Parteienkonzepte zu folgenden Steuerbelastungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft:

Tabelle 11: Steuerbelastung, wenn Kapitalgesellschaft alleiniger Steuerpflichtiger der VSt ist

mit Vermögensteuer (nur auf Ebene der KapG)	SPD	GRÜNE	LINKE
Est-Satz	49 %	32 %	49 %
Gewinn	100,00	100,00	100,00
GewSt	14,00	14,00	14,00
KSt	15,00	15,00	25,00
SolZ	0,83	0,83	1,38
Unternehmenswert	1.070,34	1.070,34	1.070,34
VSt-Satz	1,0 %	1,0 %	5,0 %
VSt KapG	10,70	10,70	53,52
GewSt, KSt, SolZ, VSt	40,53	40,53	93,90
Ausschüttung an natürliche Person als Anteilseigner für VSt			
VSt von AE der KapG	0,00	0,00	0,00
Dividende für VSt des AE	0,00	0,00	0,00
steuerfrei	0,00	0,00	0,00
stpfl. Dividende	0,00	0,00	0,00
Est	0,00	0,00	0,00
SolZ	0,00	0,00	0,00
Est, SolZ	0,00	0,00	0,00
Thesaurierungsbelastung von KapG und AE (VSt & Est, SolZ)	40,53	40,53	93,90

Wird der danach verbleibende Gewinn nach Steuern, der auch um die Vermögensteuer gemindert wird, zu einem späteren Zeitpunkt an eine natürliche Person ausgeschüttet, kommt es zu folgenden Ausschüttungsbelastungen:

Tabelle 12: Ausschüttungsbelastung bei Ausschüttung des Restgewinns an natürliche Person

Ausschüttung an nat. Person als Anteilseigner	SPD	GRÜNE	LINKE
	49 %	32 %	49 %
Dividende	59,47	59,47	54,11
steuerfrei	-23,79		-21,64
stpfl. Dividende	35,68	59,47	32,47
Est	17,48	19,03	15,91
SolZ	0,96	1,05	0,88
Ausschüttungsbelastung	18,44	20,08	16,79

In der Summe von Thesaurierungsbelastung (Steuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft) und Ausschüttungsbelastung (Steuerbelastung auf Ebene des Anteilseigners der Kapitalgesellschaft) ergeben sich folgende Gesamtbelastungen:

Tabelle 13: Gesamtbelastung Kapitalgesellschaft

	SPD	GRÜNE	LINKE
	49 %	32 %	49 %
Thesaurierungsbelastung von KapG und AE (VSt, KSt, GewSt, SolZ)	40,53	40,53	45,89
Ausschüttungsbelastung	18,44	20,08	2,05
Gesamtbelastung	58,97	60,61	95,95

b) Alleiniger Steuerpflichtiger der Vermögensteuer ist der Anteilseigner der Kapitalgesellschaft

Sofern der Anteilseigner der Kapitalgesellschaft alleiniger Schuldner der Vermögensteuer sein soll, stellt sich die Frage, mit welchen Mitteln die Vermögensteuer des Anteilseigners, die auf die Anteile der Kapitalgesellschaft entfällt, finanziert werden soll.

In der folgenden Berechnung sollen die Mittel zu Zahlung der Vermögensteuer des Anteilseigners aus der Kapitalgesellschaft ausgeschüttet werden. Dabei wird genau so viel ausgeschüttet, dass nach Abzug der Ausschüttungsbelastung so viel verbleibt, dass die Nettodividende der Vermögensteuer entspricht („Vermögensteuerdividende“). In diesem Fall setzt sich die Thesaurierungsbelastung zum einen aus der Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft und zum anderen aus der Ausschüttungsbelastung auf die Dividenden zusammen, die zur Zahlung der Vermögensteuer auf der Ebene des Anteilseigners anfällt. Berücksichtigt man die unterschiedlichen Parameter der Parteienkonzepte, kommt es zu folgenden Steuerbelastungen:

Tabelle 14: Steuerbelastung, wenn Anteilseigner der Kapitalgesellschaft alleiniger Steuerpflichtiger der Vermögensteuer ist

mit Vermögensteuer (nur auf Ebene der AE)	SPD	GRÜNE	LINKE
Est-Satz	49 %	32 %	49 %
Gewinn	100,00	100,00	100,00
GewSt	14,00	14,00	14,00
KSt	15,00	15,00	25,00
SolZ	0,83	0,83	1,38
Unternehmenswert	1.070,34	1.070,34	1.070,34
VSt-Satz	1,0 %	1,0 %	5,0 %
VSt KapG	0,00	0,00	0,00
GewSt, KSt, SolZ, VSt	29,83	29,83	40,38
Ausschüttung an natürliche Person als Anteilseigner für VSt			
VSt von AE der KapG	10,70	10,70	16,06

Tabelle 14: Forts.

mit Vermögensteuer (nur auf Ebene der AE)	SPD		GRÜNE	LINKE
Dividende für VSt des AE	15,51	16,14	23,29	80,54
steuerfrei	-6,20		-9,32	-32,22
stpfl. Dividende	9,31	16,14	13,97	48,32
ESt	4,56	5,16	6,85	25,61
SolZ	0,25	0,28	0,38	1,41
ESt, SolZ	4,81	5,44	7,23	27,02
Thesaurierungsbelastung von KapG und AE (VSt & ESt, SolZ)	45,34	45,97	53,12	120,92

Wird der danach verbleibende Gewinn nach Steuern und nach Ausschüttung der „Vermögensteuerdividende“ an eine natürliche Person ausgeschüttet, kommt es zu folgenden Ausschüttungsbelastungen:

Tabelle 15: Ausschüttungsbelastung bei Ausschüttung des Restgewinns an natürliche Person

Ausschüttung an nat. Person als Anteilseigner	SPD		GRÜNE	LINKE
	49%	32%	49%	53%
Dividende	54,66	54,03	46,88	0,00
steuerfrei	-21,86		-18,75	0,00
stpfl. Dividende	32,80	54,03	28,13	0,00
ESt	16,07	17,29	13,78	0,00
SolZ	0,88	0,95	0,76	0,00
Ausschüttungsbelastung	16,95	18,24	14,54	0,00

Insgesamt stellt sich die Gesamtbelastung nach Berücksichtigung der Thesaurierungsbelastung (Steuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft sowie der Ausschüttungsbelastung auf die „Vermögensteuerdividende“) und der Ausschüttungsbelastung hinsichtlich des Restgewinns (Steuerbelastung auf Ebene des Anteilseigners der Kapitalgesellschaft) wie folgt dar:

Tabelle 16: Gesamtbelastung

	SPD		GRÜNE	LINKE
	49%	32%	49%	53%
Thesaurierungsbelastung von KapG und AE (VSt, GewSt, KSt/ESt, SolZ)	45,34	45,97	53,12	120,92
Ausschüttungsbelastung	16,95	18,24	14,54	0,00
Gesamtbelastung	62,29	64,21	67,66	120,92

c) Kapitalgesellschaft und Anteilseigner sind jeweils zur Hälfte Steuerpflichtige der Vermögensteuer

In der letzten Alternative sollen Kapitalgesellschaft und Anteilseigner die Vermögensteuer zur Hälfte tragen. Die Kapitalgesellschaft finanziert die Mittel aus ihren Gewinnen, während dem Anteilseigner die Mittel zur Zahlung der Vermögensteuer durch eine Ausschüttung zur Verfügung gestellt werden. Auch in diesem Fall schüttet die Kapitalgesellschaft genau so viel aus, dass nach Abzug der Ausschüttungsbelastung so viel verbleibt, dass die Nettodividende der Vermögensteuer entspricht („Vermögensteuerdividende“). Die Thesaurierungsbelastung setzt sich zum einen aus der Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft und zum anderen aus der Ausschüttungsbelastung auf die „Vermögensteuerdividende“ zusammen, die zur Zahlung der Vermögensteuer auf der Ebene des Anteilseigners notwendig ist. Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Parameter der Parteienkonzepte, kommt es zu folgenden Steuerbelastungen:

Tabelle 17: Steuerbelastung, wenn Kapitalgesellschaft und Anteilseigner jeweils hälftig Steuerpflichtige der Vermögensteuer sind

mit Vermögensteuer (Halbvermögensgrundsatz)	SPD		GRÜNE	LINKE
ESt-Satz	49 %	32 %	49 %	53 %
Gewinn	100,00	100,00	100,00	100,00
GewSt	14,00	14,00	14,00	14,00
KSt	15,00	15,00	15,00	25,00
SolZ	0,83	0,83	0,83	1,38
Unternehmenswert	1 070,34	1 070,34	1 070,34	1 070,34
VSt-Satz	1,0%	1,0%	1,5%	5,0%
VSt KapG	5,35	5,35	8,03	26,76
GewSt, KSt, SolZ, VSt	35,18	35,18	37,86	67,14
Ausschüttung an natürliche Person als Anteilseigner für VSt				
VSt von AE der KapG	5,35	5,35	8,03	26,76
Dividende für VSt des AE	7,74	8,07	11,64	40,26
steuerfrei	-3,10		-4,66	-16,10
stpfl. Dividende	4,64	8,02	6,98	24,16
ESt	2,27	2,58	3,42	12,80
SolZ	0,12	0,14	0,19	0,70
ESt, SolZ	2,39	2,72	3,61	13,50
Thesaurierungsbelastung von KapG und AE (VSt & ESt, SolZ)	42,92	43,25	49,50	107,40

Bei Ausschüttung des danach verbleibenden Gewinns nach Steuern und nach Ausschüttung der „Vermögensteuerdividende“ an eine natürliche Person kommt es zu folgenden Ausschüttungsbelastungen:

Tabelle 18: Ausschüttungsbelastung bei Ausschüttung des Restgewinns an natürliche Person

Ausschüttung an nat. Person als Anteilseigner	SPD		GRÜNE	LINKE
	49%	32%	49%	53%
Dividende	57,08	56,75	50,50	0,00
steuerrfrei	-22,83		-20,20	0,00
stpfl. Dividende	34,25	56,75	30,30	0,00
ESt	16,78	18,16	14,85	0,00
SolZ	0,92	1,00	0,82	0,00
Ausschüttungsbelastung	17,70	19,16	15,67	0,00

Insgesamt stellt sich die Gesamtbelastung nach Berücksichtigung der Thesaurierungsbelastung (Steuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft sowie Ausschüttungsbelastung auf die „Vermögensteuerdividende“) und der Ausschüttungsbelastung des Restgewinns (Steuerbelastung auf Ebene des Anteilseigners der Kapitalgesellschaft) wie folgt dar:

Tabelle 19: Gesamtbelastung nach Berücksichtigung von Thesaurierungs- und Ausschüttungsbelastung

	SPD		GRÜNE	LINKE
	49%	32%	49%	53%
Thesaurierungsbelastung von KapG und AE (VSt, GewSt, KSt/ESt, SolZ)	42,92	43,25	49,50	107,40
Ausschüttungsbelastung	17,70	19,16	15,67	0,00
Gesamtbelastung	60,62	62,41	65,17	107,40

4. Auswirkungen auf die Steuerbelastung von Personengesellschaften

Bei Personengesellschaften unterliegt das Vermögen der Gesellschafter der Vermögensteuer. In den folgenden Berechnungen werden die Steuerbelastungen unter Berücksichtigung der Vermögensteuer bzw. der Vermögensabgabe einer Personengesellschaft mit und ohne Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung berechnet.

a) Auswirkungen auf Personengesellschaften ohne Thesaurierungsbegünstigung

Ohne Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung kommt es unter Berücksichtigung der Parameter der Parteienkonzepte zu folgenden Steuerbelastungen:

Tabelle 20: Steuerbelastung bei Personengesellschaft ohne Thesaurierungsbegünstigung

Keine ThesB	CDU/CSU		SPD	GRÜNE	LINKE
Est-Satz	42 %	45 %	49 %	49 %	53 %
Gewinn	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
GewSt	14,00	14,00	14,00	14,00	14,00
Est vor Anrechnung	42,00	45,00	49,00	49,00	53,00
GewSt-Anrechnung	-13,30	-13,30	-13,30	-13,30	-13,30
Est nach Anrechnung	28,70	31,70	35,70	35,70	39,70
SolZ	1,58	1,74	1,96	1,96	2,18
Unternehmenswert			1 070,34	1 070,34	1 070,34
VSt-Satz			1,0 %	1,5 %	5,0 %
VSt			10,70	16,06	53,52
GewSt, Est, SolZ	44,28	47,44	51,66	51,66	55,88
Gesamtbelastung (GewSt, Est, SolZ, VSt)	44,28	47,44	62,36	67,72	109,40

Im Konzept der LINKEN fallen die Steuerbelastungen von mehr als 100 Prozentpunkten auf. Das bedeutet, dass die Steuerbelastungen auf Ertragsteuern und Vermögensteuer nicht mehr aus dem laufenden Gewinn finanziert werden können. Hier müssen Alrücklagen verwendet werden. Auch im Konzept der SPD und den GRÜNEN steigen die Unternehmenssteuerbelastungen auf über 60 % an, wenn außer den Freibeträgen keine Begünstigungen, z.B. in Form von Abschlägen, für Unternehmensvermögen gewährt werden.

b) Auswirkungen auf Personengesellschaften mit Thesaurierungsbegünstigung

Nutzen die Gesellschafter höchstmöglich die Thesaurierungsbegünstigung, kommt es unter Berücksichtigung der Parameter der Parteienkonzepte zu folgenden Thesaurierungsbelastungen:

Tabelle 21: Thesaurierungsbelastung bei Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung

PersG mit ThesB	CDU/CSU		SPD	GRÜNE	LINKE
Est-Satz	42 %	45 %	49 %	49 %	53 %
Gewinn	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
GewSt	14,00	14,00	14,00	14,00	14,00
nicht begünstigter Gewinn	34,83	36,16	51,81	58,68	100,00
Est auf nicht beg. Gewinn	14,63	16,27	25,39	28,75	53,00
begünstigter Gewinn	65,17	63,84	48,19	41,32	0,00
Est auf begünstigten Gewinn	18,41	18,03	13,61	11,67	0,00
Est vor Anrechnung	33,04	34,30	39,00	40,42	53,00
GewSt-Anrechnung	-13,30	-13,30	-13,30	-13,30	-13,30

Tabelle 21: Forts.

PersG mit ThesB	CDU/CSU		SPD	GRÜNE	LINKE
Est nach Anrechnung	19,74	21,00	25,70	27,12	39,70
SolZ	1,09	1,16	1,41	1,49	2,18
Unternehmenswert			1 070,34	1 070,34	1 070,34
VSt-Satz			1,0 %	1,5 %	5,0 %
VSt			10,70	16,07	53,52
GewSt, Est, SolZ	34,83	36,16	41,11	42,61	55,88
Thesaurierungsbelastung (GewSt, Est, SolZ, VSt)	34,83	36,16	51,81	58,68	109,40

Durch die Zahlung der Vermögensteuer und der Tatsache, dass Entnahmen zur Zahlung der Vermögensteuer den begünstigt besteuerten Gewinn mindern, kommt es zu Thesaurierungsbelastungen nach dem Konzept der SPD und der GRÜNEN von mehr als 50 %. Im Konzept der LINKEN wird die Anwendung der Thesaurierungsbelastung ausgeschlossen, da es keinen begünstigten Gewinn gibt, der der Thesaurierungsbegünstigung zugeführt werden könnte.

Bei späteren Entnahmen der begünstigt besteuerten Gewinne kommt es in der Zukunft zu folgenden Entnahme- und Gesamtbelastungen:

Tabelle 22: Gesamtbelastung bei Entnahme der steuerbegünstigten Gewinne

PersG mit ThesB	CDU/CSU		SPD	GRÜNE	LINKE
Est-Satz	42 %	45 %	49 %	49 %	53 %
Begünstigungsbetrag	65,17	63,84	48,19	41,32	0,00
abzgl. Est (28,25 %)	-18,41	-18,03	-13,61	-11,67	-0,00
abzgl. SolZ	-1,01	-0,99	-0,75	-0,64	-0,00
Nachversteuerungsbetrag	45,75	44,82	33,83	29,01	0,00
Nachversteuersatz (25 %)	11,44	11,21	8,46	7,25	0,00
SolZ	0,63	0,62	0,47	0,40	0,00
Ausschüttungsbelastung (Est, SolZ)	12,07	11,83	8,93	7,65	0,00
Gesamtbelastung	46,90	47,99	60,74	66,33	109,40

5. Vergleich der Steuerbelastungen unter Berücksichtigung der Vermögensteuer

In den folgenden Tabellen werden die Gesamtergebnisse der Berechnungen der verschiedenen Parteienkonzepte und der verschiedenen Rechtsformen unter Berücksichtigung der Vermögensteuer bzw. der Vermögensabgabe gegenübergestellt.

Tabelle 23: Gesamtergebnis

	SPD						PersG	
	KapG						m	o
	49 %			32 %			ThesB	ThesB
VSt auf Ebene der KapG	100 %	0 %	50 %	100 %	0 %	50 %		
Thesaurierung Ebene KapG	40,53	29,83	35,18	40,53	29,83	35,18		
Ebene AE (VSt&Est,SolZ)	0,00	15,51	7,74	0,00	16,14	8,07		
Thesaurierung	40,53	45,34	42,92	40,53	45,97	43,25	51,81	62,36
Ausschüttung	18,44	16,95	17,70	20,08	18,24	19,16	8,93	
Gesamt	58,97	62,29	60,62	60,61	64,21	62,41	60,74	62,36

Tabelle 23: Forts.

GRÜNE						
		KapG			PersG	
		49 %			m ThesB	o ThesB
VSt auf Ebene der KapG		100 %	0 %	50 %		
Thesaurierung	Ebene KapG	45,89	29,83	37,86		
	Ebene AE (VSt&Est,SoLZ)	0,00	23,29	11,64		
Thesaurierung		45,89	53,12	49,50	58,68	67,72
Ausschüttung		16,79	14,54	15,67	7,65	
Gesamt		62,68	67,66	65,17	66,33	67,72

LINKE						
		KapG			PersG	
		53 %			m ThesB	o ThesB
VSt auf Ebene der KapG		100 %	0 %	50 %		
Thesaurierung	Ebene KapG	93,90	40,38	67,14		
	Ebene AE (VSt&Est,SoLZ)	0,00	80,54	40,26		
Thesaurierung		93,90	120,92	107,40	109,40	109,40
Ausschüttung		2,05	0,00	0,00	0	
Gesamt		95,95	120,92	107,40	109,40	105,40

Zunächst fällt auf, dass die Gesamtbelastungen unter Berücksichtigung der Vermögensteuer ansteigen. Die Gesamtbelastungen pendeln im Konzept der SPD zwischen 58 und 64 %. Die Unterschiede zwischen den Rechtsformen sind vorhanden, führen jedoch nicht zu erheblichen Verwerfungen, wenn man die Gesamtbelastungen vergleicht. Gleiches gilt für die Pläne der GRÜNEN mit dem Unterschied, dass die Gesamtbelastungen zwischen 62 und 67 % variieren.

Größer werden dagegen die Unterschiede, wenn man die Thesaurierungsbelastungen zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften hinsichtlich der Thesaurierungsbelastung vergleicht. Hier zeigen sich im Konzept der SPD Vorteile der Kapitalgesellschaft von bis zu 11 % gegenüber einer Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung und bis zu 21 % gegenüber einer Personengesellschaft ohne Thesaurierungsbegünstigung. Im Konzept der GRÜNEN liegen die Vorteile der Kapitalgesellschaft ebenfalls zwischen 13 % und 21 %. Im Vergleich der Thesaurierungsbelastungen der Kapitalgesellschaften fällt auf, dass die Höhe der Steuerbelastung entscheidend davon abhängt, wer die Vermögensteuer zu zahlen hat. Die geringste Steuerbelastung fällt dabei an, wenn die Kapitalgesellschaft die Vermögensteuer in vollem Umfang zu tragen hat, während die höchste Steuerbelastung im Fall der Zahlung der VSt-Steuer durch die Anteilseigner zu beobachten ist. Daraus allerdings den Schluss zu ziehen, die Vermögensteuer von den Anteilseignern der Kapitalgesellschaften zu ziehen, könnte allerdings zu Verwerfungen gegenüber Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft führen. Dies dürfte vor allem dann gelten, wenn die Anteilseigner der Kapitalgesellschaft wegen der Freibeträge keine Vermögensteuer zu zahlen haben. Erhebt man die Vermögensteuer nur von den Anteilseignern der Kapitalgesellschaft, die wegen der Freibeträge keine Vermögensteuer zu entrichten haben, steigt der Steuernachteil der Personengesellschaft noch weiter, wenn deren Gesellschafter Vermögensteuer zu entrichten haben. Ohne Berücksichtigung der Vermögensteuer beträgt der Steuervorteil einer

Kapitalgesellschaft gegenüber einer Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung im Fall der Thesaurierung ca. 8 Prozentpunkte. Unter Berücksichtigung der Vermögensteuer kann der Nachteil auf bis zu 13 Prozentpunkte im Konzept der SPD und der GRÜNEN ansteigen, wenn weder Freibeträge noch Abschläge bei der Vermögensteuer bzw. Vermögensabgabe greifen. Der Nachteil würde allerdings auf fast 22 Prozentpunkt ansteigen, wenn die Vermögensteuer nur von den Anteilseignern der Kapitalgesellschaft zu entrichten ist, die jedoch wegen der Freibeträge keine Vermögensteuer zahlen, während die Gesellschafter der Personengesellschaft Vermögensteuer entrichten müssen.

6. Auswirkungen auf die Gesamtbelastung unter Berücksichtigung möglicher Abschläge bei der Vermögensteuer

In der abschließenden Tabelle sind die Gesamtbelastungen gegenübergestellt, die anfallen würden, wenn man bei der Berechnung der Vermögensteuer Abschläge vom Unternehmenswert – ähnlich dem heutigen Begünstigungskonzept bei der Erbschaftsteuer – gewähren würde. Ein Abschlag von 100 % entspricht dabei der Steuerbelastung ohne Vermögensteuer, während ein Abschlag von 0 % dem Zustand einer vollen Vermögensbesteuerung ohne Abschläge entspricht. Bei der Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft wird in der folgenden Berechnung unterstellt, dass Kapitalgesellschaft und Anteilseigner die Vermögensteuer jeweils zur Hälfte tragen.

In Abhängigkeit der Abschläge käme es zu folgenden Ergebnissen:

Tabelle 24: Gesamtergebnis unter Berücksichtigung von Vermögensteuerabschlägen auf den Unternehmenswert

Gesamtbelastung	EST-Satz	Abschlag					
		100 %	85 %	50 %	25 %	0 %	
KapG ⁸	CDU/CSU & FDP	42 %	48,48				
		25 %	48,33				
		45 %	49,82				
	SPD	49 %	51,59	52,95	56,12	58,37	60,62
		32 %	53,51	54,85	57,97	60,19	62,41
	GRÜNE	49 %	51,59	53,63	58,37	61,77	65,17
	LINKE	53 %	60,38	67,06	82,66	93,78	107,40
PersG o ThesB	CDU/CSU & FDP	42 %	44,28				
		45 %	47,44				
	SPD	49 %	51,66	53,27	57,01	59,69	62,36
	GRÜNE	49 %	51,66	54,07	59,69	63,70	67,72
	LINKE	53 %	55,88	63,91	82,64	96,02	109,40
	PersG m ThesB	CDU/CSU & FDP	42 %	46,90			
		45 %	47,99				
SPD		49 %	49,58	51,26	55,17	57,95	60,74
GRÜNE		49 %	49,58	52,09	57,95	62,13	66,32
LINKE		53 %	51,35	60,20	80,86	95,61	109,40

⁸ Bei der Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft wird davon ausgegangen, dass Kapitalgesellschaft und Anteilseigner jeweils die Hälfte der Vermögensteuer übernehmen.

IV. Fazit

Durch die geplanten Änderungen des einkommensteuerlichen Spitzensteuersatzes ändern sich nicht nur die Steuerbelastungen der einzelnen Rechtsformen, sondern es wird auch in das Steuersatzgefüge der Unternehmenssteuerbelastungen von Personen- und Kapitalgesellschaften eingegriffen, wie die vorstehenden Berechnungen gezeigt haben.

So führt z. B. die Anhebung des einkommensteuerlichen Spitzensteuersatzes zu einem noch größeren Vorteil der Kapitalgesellschaften gegenüber den Personengesellschaften hinsichtlich der Thesaurierungsbelastung. Dies gilt sowohl gegenüber den Personengesellschaften, die die Thesaurierungsbegünstigung anwenden, als auch den Personengesellschaften ohne Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung, wemgleich der Nachteil der Personengesellschaften mit Thesaurierungsbegünstigung geringer ausfällt. Eine stärkere Gleichstellung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften könnte nur durch eine Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes erreicht werden. Doch ob dies hinsichtlich des internationalen Steuerwettbewerbs sinnvoll bzw. möglich ist, sei dahingestellt.

Im Vergleich der Gesamtbelastung nach Ausschüttung bzw. Entnahme stellt sich die Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung besser als die Kapitalgesellschaft und die Personengesellschaft ohne Thesaurierungsbegünstigung. Auch hier wären noch Änderungen denkbar.

Ähnliches gilt für die geplante Vermögensteuer. Diese erhöht nicht nur die Steuerbelastungen. Sie kann auch zu weiteren Verwerfungen des Steuersatzgefüges zwischen den Rechtsformen beitragen. Insbesondere kommt es bei Kapitalgesellschaften für die Höhe der Steuerbelastung entscheidend darauf an, wer die Vermögensteuer zu entrichten hat. Eine Abmilderung der Steuerbelastung könnte durch die Gewährung von Abschlägen erreicht werden, wie der Beitrag gezeigt hat.

Eines haben die Berechnungen gezeigt. Einfache Anhebungen des einkommensteuerlichen Spitzensteuersatzes oder die Einführung einer Vermögensteuer sind nicht mehr möglich, da sie in das bereits heute nur unter Inkaufnahme von Verwerfungen austarierte Steuerbelastungsgefüge der Personen- und Kapitalgesellschaften einwirken und diese Verwerfungen noch verstärken. Steueränderungen müssen mit großer Sorgfalt vorgenommen werden. Ansonsten werden größere Ungerechtigkeiten und damit der Nährboden für Gestaltungen provoziert.

Prof. Dr. Lars Zipfel, Dipl.-Kfm., lehrt seit 2013 Steuerrecht an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg. Zuvor beschäftigte er sich von 1999 bis 2013 vorwiegend in der Steuerabteilung von Ernst & Young mit der Analyse von Steuerrechtsänderungen (insbesondere der Steuergesetzgebung) und der steuerlichen Beratung von Familienunternehmen.



Prof. Dr. Michael Broer^{*}

Angemessene Ehegattenbesteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip – Auswirkungen insbesondere bei Personenunternehmen

In dem Beitrag werden das Ehegattensplitting selbst und dessen Relevanz für die Besteuerung von Personenunternehmen dargelegt. Basierend auf der Rechtsprechung der obersten deutschen Gerichte zu diesem Themenkomplex wird untersucht, inwieweit verschiedene Besteuerungsvorschläge als grundgesetzkonform gelten können.

I. Einleitung

Über das Ehegattensplitting wird aktuell vielfach kontrovers diskutiert. In den Wahlprogrammen verschiedener im Bundestag verteilter Parteien wird die Abschaffung des Ehegattensplittings als Ziel aufgeführt. Ersetzt werden soll das Ehegattensplitting durch die Individualbesteuerung oder durch ein Realsplitting entsprechend des derzeitigen § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG.¹ Aber auch die bisherigen Verfechter des Ehegattensplittings sehen – wohl als Folge aktueller Urteile des BVerfG – Änderungsbedarf und orientieren sich am Familiensplitting.²

Bei der ganzen Diskussion um das Ehegattensplitting wird meist ausgeblendet, dass es sich dabei auch um eine für die Unternehmen und damit den Wirtschaftsstandort Deutschland relevante Thematik handelt. In Deutschland firmieren von den knapp drei Mio. Gewerbebetrieben im Jahr 2007 mehr als 57 % als Einzelunternehmen und etwa 11 % in der Rechtsform einer Personengesellschaft, so dass fast 70 % der Gewerbebetriebe der Einkommensteuer unterliegen.³ In den meisten EU-Staaten hingegen überwiegt die Rechtsform der Kapitalgesellschaft bei den Unternehmen, so dass dort die Einkommensteuer und die steuerliche Behandlung von Ehepaaren und ihnen gleichgestellten Institutionen keine standortpolitische Relevanz hat. Aus diesem Grund werden bei vielen

^{*} Der Verfasser dankt Antje Hofmann und Gregor Schlick für hilfreiche Anregungen und Kommentare.

¹ SPD (2013): Das Wir entscheidet. Regierungsprogramm 2014–2017, S. 67 sowie Bundestagswahlprogramm 2013 von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2013): Zeit für den grünen Wandel. Teilhaben. einmischen. Zukunft schaffen, S. 18, sowie Die Linke (2013): 100 % Sozial. Wahlprogramm zur Bundestagswahl 2013.

² CDU und CSU (2013): Gemeinsam erfolgreich für Deutschland. Regierungsprogramm 2013–2017, S. 8 und 61.

³ Statistisches Bundesamt (2012): Fachserie 14 Reihe, 10.2, Gewerbesteuer 2007, Z3.