

3. Unterschiede und Neuaspekte der Rechtsformwahl

3.1 Veränderte Rahmenbedingungen

Wie diese Gegenüberstellung zeigt, war es bislang zweckmäßig, die Rechtsform eines Personenunternehmens bei einem hohen Mittelbedarf für private Investitionen oder Konsum zu wählen, da die Steuerbelastung sich durch ein Entnahmeverhalten nicht änderte. Eine Kapitalgesellschaft war hingegen im Hinblick auf die Nachbesteuerung von Dividenden im Halbeinkünfteverfahren dann zweckmäßig, wenn eine hohe Eigenfinanzierung des Betriebs durch Thesaurierung erfolgte. Mit der Einführung der nachfolgend im Detail erläuterten Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen ergeben sich erhebliche Abweichungen von der bisherigen „Einstufung“, da es auch für ein Personenunternehmen ermöglicht wird, eine steuerbegünstigte Thesaurierung vorzunehmen. Allerdings enthält die Norm auch eine Vielzahl von „Fallstricken“, vgl. hierzu Kap. 7 ff.

3.2 Alternative Betriebsaufspaltung

Um beiden vorgenannten Eckwerten Rechnung zu tragen, wurde in der Praxis häufig der „Zwitter“ der Betriebsaufspaltung gewählt.

Deren Bedeutung wird allerdings mit der Unternehmensteuerreform 2008 rapide abnehmen, was allerdings nicht auf die Thesaurierungsbegünstigung sondern auf die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen zurückzuführen ist.

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde die Hinzurechnung von Finanzierungskosten und Finanzierungsanteilen bei der Gewerbesteuer auf eine neue Grundlage gestellt.

Danach werden ab 2008 alle Entgelte für Schulden (nicht nur diejenigen für Dauerschulden) zu 25 % dem Gewinn hinzugerechnet. Eine Saldierung mit Guthabenzinsen ist – anders als bei der Zinsschranke – nicht vorgesehen. Dabei sind nach § 8 Nr. 1a Satz 2 GewStG erstmals auch die Diskontbeträge bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen in die Hinzurechnung einzubeziehen. Neu ist vor allem, dass künftig auch die Finanzierungsanteile in Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen generell der Hinzurechnung mit 25 % unterliegen. Bislang erfolgte eine Hinzurechnung von Mieten, Pachten und Leasingraten nur, wenn diese an einen nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Vermieter gezahlt werden.

Die Finanzierungsanteile wurden gesetzlich mit einem Prozentsatz des zu zahlenden Nutzungsentgelts typisierend festgelegt. Sie belaufen sich

- bei beweglichen Wirtschaftsgütern auf 20 % der Miet- und Pachtzinsen (§ 8 Nr. 1d GewStG 2008),

- bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern auf 65 % (vor der Neufassung durch das Jahressteuergesetz 2008: 75 %) der Miet- und Pachtzinsen (§ 8 Nr. 1e GewStG 2008)
- und bei Lizenzen auf 25 % der Aufwendungen (§ 8 Nr. 1f GewStG 2008).

Problematisch ist vor allem der mit 65 % gesetzlich angenommene Finanzierungsanteil bei der Nutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter.

Beispiel:

Im Rahmen einer Betriebsaufspaltung pachtet die Betriebsgesellschaft vom Besitzunternehmen ein Grundstück für 400.000 € sowie Maschinen für 100.000 € jährlich. Zudem fallen bei der Betriebsgesellschaft Schuldzinsen von jährlich 20.000 € an.

Lösung:

Zur Ermittlung des Gewerbeertrags wird dem Gewinn der Betriebsgesellschaft folgender Betrag hinzugerechnet:

Schuldzinsen	20.000 €
Finanzierungsanteil der Grundstückspacht (65 %)	260.000 €
Finanzierungsanteil der Maschinenpacht (20 %)	<u>20.000 €</u>
=	300.000 €
./. Freibetrag	<u>100.000 €</u>
=	200.000 €
davon 25 % Hinzurechnungsbetrag =	50.000 €

Bei einem örtlichen Hebesatz von 400 % ergibt sich hieraus eine Gewerbesteuerbelastung von 7.000 € (= 14 % von 50.000 €).

4. Thesaurierungsmöglichkeit durch Personenunternehmen

4.1 Zeitlicher Anwendungsbereich

Der durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführte § 34a EStG ist erstmals für Gewinne des Veranlagungszeitraums 2008 anzuwenden. Damit stellt sich die Frage, ob bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2007/2008 der gesamte Gewinn bereits begünstigt ist oder ob eine Aufteilung vorzunehmen ist.

Hierbei ist wie folgt zu differenzieren:

- Bei Personenunternehmen, die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** beziehen und ein abweichendes Wirtschaftsjahr haben, gilt der Gewinn in dem Veranlagungsjahr als bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG). Eine Aufteilung des Gewinns des Wirtschaftsjahrs 2007/2008 sowie der Entnahmen und Einlagen für Zwecke des § 34a EStG ist damit in diesem Fall nicht vorzunehmen. Wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind kann daher die Tarifbegünstigung nach § 34a EStG auch schon für den gesamten Gewinn des Wirtschaftsjahrs 2007/2008 beantragt werden.
- Dagegen ist der Gewinn bei Personenunternehmen, die **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft** erzielen und ein abweichendes Wirtschaftsjahr haben, auf die Kalenderjahre, in denen das Wirtschaftsjahr beginnt und endet, zeitanteilig aufzuteilen (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG). Die Entnahmen und Einlagen sind damit auch für Zwecke des § 34a EStG zeitanteilig auf die betreffenden Kalenderjahre aufzuteilen. Hieraus folgt, dass der Antrag nach § 34a Abs. 1 EStG somit auch nur für den danach auf das jeweilige Kalenderjahr entfallenden nicht entnommenen Gewinn gestellt werden kann.

4.2 Persönlicher Anwendungsbereich

4.2.1 Einzelunternehmen

Die Möglichkeit der Thesaurierungsbegünstigung haben neben den Gewerbetreibenden auch die Land- und Forstwirte sowie die Bezieher von Einkünften aus Selbständiger Arbeit i.S.d. § 18 EStG. Im Gegensatz zu Mitunternehmern (s. Kap 5.2.1) ist ein Mindestgewinn nicht erforderlich. Zu beachten ist allerdings, dass die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nach § 2 Abs. 5 EStG durch § 34a EStG unberührt bleibt. Damit sind insbesondere die Regelungen über den Verlustausgleich und -abzug vorrangig zu beachten. Der Verlustausgleich und -abzug ist auch dann vorzunehmen, wenn für nicht entnommene Gewinne die Tarifbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch genommen wird. Durch § 34a EStG kann daher kein

Verlustvortrag nach § 10d EStG generiert werden. Zum Verlustausgleichsvolumen und -system vgl. auch Kap. 6.2 und Kap. 7.6.

4.2.2 Personengesellschaften

Die Thesaurierungsbegünstigung wird unternehmer- bzw. gesellschaftsbezogen gewährt (§ 34a Abs. 1 Satz 1 EStG 2008). Sie wird außerhalb der Gewinnermittlung im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung des Unternehmers oder Mitunternehmers abgewickelt. Bei Mitunternehmerschaften ist die Gesellschaft von der Thesaurierungsbegünstigung nicht unmittelbar berührt. Die Abwicklung auf der Ebene des Unternehmers oder Mitunternehmers ist sachgerecht, da dessen persönliche Einkommensteuerbelastung dafür ausschlaggebend ist, ob die Begünstigung in Anspruch genommen wird. Zugleich werden Auseinandersetzungen zwischen den Gesellschaftern vermieden, die sich aufgrund unterschiedlicher Interessenlage ergeben könnten. Eine Bindungsregelung, die Thesaurierungsbegünstigung ab erstmaliger Inanspruchnahme über eine gesetzlich festgelegte Frist auch in den Folgejahren in Anspruch nehmen zu müssen, ist nicht vorgesehen.

Damit kann sich bei den einzelnen Mitunternehmern eine unterschiedliche Behandlung ergeben.

Zu Wahlrechten bei mehreren mitunternehmerischen Beteiligungen und zu Bagatellregelungen vgl. Kap. 4.3.

4.2.3 Sachlicher Anwendungsbereich

4.2.3.1 Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich

Voraussetzung für einen Antrag nach § 34a EStG 2008 ist, dass der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach den §§ 4 Abs. 1, 5 EStG ermittelt wird. Insbesondere Freiberufler, die ihren Gewinn im Moment durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln können, müssten ggf. zur Bilanzierung übergehen. Dieser Übergang zum Bestandsvergleich kann zunächst einen Übergangsgewinn auslösen.

4.2.4.2 Grundsätzlich nur Begünstigung des laufenden Gewinns

Die Begünstigung nach § 34a EStG bezieht sich grundsätzlich nur auf den laufenden Gewinn.

Für Veräußerungsgewinne, bei denen der Steuerpflichtige den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG oder die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch nimmt, ist eine Tarifbegünstigung nach § 34a EStG nicht möglich. Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung (Rn. 3 BMF-E) auch für den Veräußerungsgewinn, der nach Abzug des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG zu versteuern ist, der