

## Vorteilhaftigkeitsvergleich

# Steuerreform 2009: Ein weiterer Schritt in Richtung rechtsformneutraler Besteuerung kleiner und mittlerer Unternehmen?

## Eine modellanalytische Untersuchung

VON DR. ULRICH KRASSNIG\*)

Im März dieses Jahres wurde die Steuerreform 2009 beschlossen. Diese bringt wesentliche Änderungen im EStG mit sich. Zwei der Eckpfeiler der Steuerreform 2009 und Gegenstand des vorliegenden Beitrags sind zum einen die Tarifentlastung und zum anderen der neue Gewinnfreibetrag für Unternehmer, der an die Stelle des bisherigen Freibetrags für investierte Gewinne bzw. der §-11a-EStG-Begünstigung für nicht entnommene Gewinne tritt. Durch eine Synopse der Besteuerungssituation kleiner und mittlerer Unternehmen nach alter und neuer Rechtslage soll anhand einer rechtsformvergleichenden modellanalytischen Untersuchung dargelegt werden, inwiefern sich durch die unternehmensrelevanten Gesetzesänderungen die Parameter für die optimale Rechtsform aus steuerlicher Sicht geändert haben und ein weiterer Schritt in Richtung rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung gelungen ist.

### 1. Allgemeines

Der Wahl der optimalen Rechtsform geht oft ein komplexer und daher schwieriger Entscheidungsfindungsprozess voraus, der von vielen Determinanten, die von unterschiedlicher Relevanz sind, geprägt wird. Dazu zählen etwa Gründungskosten, Haftungsfragen, Aspekte der Kapitalaufbringung, Kosten der laufenden Gestionierung der Unternehmung etc. Darüber hinaus ist insbesondere bei kleinen und mittleren Unternehmen die laufende Steuerbelastung ein vordringliches Entscheidungskriterium. Die Steuerreform 2009 sieht unter anderem eine Änderung des Einkommensteuertarifs und einen neuen Gewinnfreibetrag verbunden mit der Abschaffung der begünstigten Besteuerung nicht entnommener Gewinne (§ 11a EStG) vor. Beide Maßnahmen wirken sich auf die Besteuerungssituation von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften sowie deren Vorteilhaftigkeit gegenüber der jeweils anderen Rechtsform aus. Zu beachten ist, dass die Steuerreform grundsätzlich rückwirkend mit 1. 1. 2009 in Kraft tritt. Abweichend davon kann der neue Gewinnfreibetrag allerdings erst ab 2010 in Anspruch genommen werden.

In weiterer Folge sind nach einem kurzen theoretischen Überblick über die Änderungen des Einkommensteuertarifs und den neuen Gewinnfreibetrag deren angesprochene Auswirkungen auf die Vorteilhaftigkeit der unterschiedlichen Gesellschaftsformen aus betriebswirtschaftlicher Sicht zu beleuchten.

### 2. Die Tarifentlastung

Kernstück der Steuerreform 2009 ist die Tarifentlastung, von der vor allem kleine und mittelständische Unternehmen profitieren, die ihre wirtschaftliche Tätigkeit in Form eines Personenunternehmens ausüben. Zunächst wurde das steuerliche Existenzminimum (Freigrenze) in der ersten Tarifstufe von 10.000 Euro auf 11.000 Euro angehoben. Der zur Anwendung kommende Grenzsteuersatz für die zweite Tarifstufe, die nach wie vor bei 25.000 Euro endet, beträgt nunmehr 36,5 % (statt bisher 38,33 %). Die dritte Ta-

\*) Dr. Ulrich Kraßnig, LL.M. ist als Steuerberater bei einem börsennotierten österreichischen Kreditinstitut tätig.

rifstufe wurde von bisher 51.000 Euro auf 60.000 Euro angehoben, wobei der auf diese Tarifstufe anzuwendende Grenzsteuersatz mit 43,2143 % (bisher 43,5962 %) beinahe unverändert blieb. Der Spitzensteuersatz, der nunmehr auf Einkommen ab 60.000 Euro anwendbar ist, beträgt nach wie vor 50 %.

Bis dato war der Tarif als Durchschnittssteuersatz konzipiert, wobei für bestimmte Einkommenshöhen Durchschnittssteuersätze angegeben wurden. Nach § 33 Abs. 1 EStG i. d. F. StRefG 2009 wird ab 1. 1. 2009 die Ermittlung der Einkommensteuer ausschließlich über die im Gesetzestext vorgegebenen Berechnungsformeln erfolgen.<sup>1)</sup> Die Einkommensteuer ist demzufolge künftighin wie folgt zu berechnen:

Einkommen	Einkommensteuer in Euro
über 11.000 Euro bis 25.000 Euro	$\{(Einkommen - 11.000) \times 5.110\} / 14.000$
über 25.000 Euro bis 60.000 Euro	$\{(Einkommen - 25.000) \times 15.125\} / 35.000 + 5.110$
über 60.000 Euro	$\{(Einkommen - 60.000) \times 0,5\} + 20.235$

Abbildung 1: Berechnung der Einkommensteuer nach der Steuerreform 2009

Auf die Angabe von Durchschnittssteuersätzen wird dagegen (im Vergleich zum alten Gesetzestext) *de lege lata* verzichtet. Mit Ausnahme der Angabe des Spitzensteuersatzes für Einkommensteile ab 60.000 Euro werden im neuen Gesetzestext (ebenso wie im alten Gesetzestext) ferner auch keine Grenzsteuersätze angegeben.

Durch die Änderung des Einkommensteuertarifs im Zuge der Steuerreform 2009 werden alle Einkommen ab 10.000 Euro steuerlich entlastet, wobei die absolute Steuerentlastung bis zu einer Einkommenshöhe von 60.000 Euro kontinuierlich ansteigt und dann konstant bleibt. Die absolute Steuerentlastung reicht demnach von theoretisch 0,38 Euro bei einem Einkommen von 10.001 Euro bis zu 1.350 Euro bei einem Einkommen von 60.000 Euro und darüber.

Relativ betrachtet ist die prozentuelle Entlastung bei geringeren Einkommen nicht notwendigerweise höher als bei höheren Einkommen, sondern vielmehr uneinheitlich.<sup>2)</sup>

### 3. Der neue Gewinnfreibetrag

Bisher sah der Gesetzgeber gemäß § 11a EStG für bilanzierende Unternehmen eine begünstigte Besteuerung von nicht entnommenen Gewinnen (Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz) und gemäß § 10 EStG für Einnahmen-Ausgaben-Rechner einen Freibetrag für investierte Gewinne in Höhe von 10 % vor. Diese steuerlichen Begünstigungen wurden im Zuge der Steuerreform 2009 durch einen einheitlichen Gewinnfreibetrag ersetzt, der zukünftig grundsätzlich unabhängig von der Gewinnermittlungsart (Einnahmen-Ausgaben-Rechner oder bilanzierende Unternehmen; Grundfreibetrag auch für Gewinnermittlung mittels Pauschalierung gemäß § 17 EStG) für alle betrieblichen Einkunftsarten (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb) vorgesehen ist.

Während die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne mit dem Veranlagungsjahr 2009 völlig ausläuft, wurde der bisherige Freibetrag für investierte Gewinne adaptiert und stand somit dem neuen Gewinnfreibetrag Pate. Neben der bereits erwähnten Anwendbarkeit der steuerlichen Unternehmensförderung auf alle betrieb-

<sup>1)</sup> Vgl. *Urnik*, Die Änderung des Einkommensteuertarifs ab 1. 1. 2009 (StRefG 2009), taxlex 2009, 82 (82 f.).

<sup>2)</sup> Vgl. dazu ausführlich und auch kritisch *Urnik*, taxlex 2009, 84.

lichen Einkunftsarten und grundsätzlich alle Gewinnermittlungsarten betreffen die Adaptierungen die Erhöhung des Freibetrags von 10 % auf 13 %, die Aufnahme von Gebäuden in den Kreis möglicher Investitionsgüter sowie den noch zu erörternden Split in einen Grundfreibetrag und einen investitionsbedingten Freibetrag. Die Höchstbetragsgrenze für den Freibetrag in Höhe von 100.000 Euro blieb dagegen unangetastet. Diese Höchstbetragsgrenze stellt nicht nur eine personenbezogene Deckelung, sondern auch eine mitunternehmerschaftsbezogene Deckelung dar und gilt daher auch für Personengesellschaften. Die bei den einzelnen Mitunternehmern anzusetzenden Teilbeträge des Gewinnfreibetrags bemessen sich an der jeweiligen Gewinnbeteiligung (Aliquotierung).

Der neue Gewinnfreibetrag ist – wie bereits erwähnt – dualistisch konzipiert und besteht aus einem Grundfreibetrag und einem investitionsbedingten Freibetrag. Der Grundfreibetrag betrifft die ersten 30.000 Euro Gewinn, von denen unabhängig davon, ob aus diesem Gewinn neue Investitionsgüter angeschafft werden oder nicht, ein Freibetrag von 13 %, daher maximal 3.900 Euro (= 13 % von 30.000 Euro), in Anspruch genommen werden kann. Der Grundfreibetrag steht auch bei der Gewinnermittlung mittels Pauschalierung gemäß § 17 EStG zu. Für jene Gewinne, die über die ersten 30.000 Euro Gewinn hinausgehen, steht ein weiterer Freibetrag zu, sofern abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren oder begünstigte Wertpapiere in entsprechender Höhe angeschafft wurden (investitionsbedingter Freibetrag). Der investitionsbedingte Freibetrag kann ebenso wie der Grundfreibetrag in Höhe von 13 % in Anspruch genommen werden, wobei als Bemessungsgrundlage die Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Investition(en) in begünstigte Wirtschaftsgüter fungiert. Da der neue Gewinnfreibetrag insgesamt (Grundfreibetrag und investitionsbedingter Freibetrag) mit 100.000 Euro gedeckelt ist, beträgt der höchstens gewinnmindernd ansetzbare investitionsbedingte Freibetrag 96.100 Euro (= Höchstbetrag von 100.000 Euro abzüglich des maximalen Grundfreibetrags in Höhe von 3.900 Euro), was wiederum einem Investitionsvolumen von ca. 739.230 Euro entspricht. Für die maximale Inanspruchnahme des neuen Gewinnfreibetrags in Höhe von 100.000 Euro bedarf es daher neben Investitionen entsprechendes Ausmaßes eines Gewinns in Höhe von ca. 769.230 Euro. Der investitionsbedingte Freibetrag kann im Gegensatz zum Grundfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden, wenn der Gewinn mittels Pauschalierung gemäß § 17 EStG ermittelt wird.

Hinsichtlich der begünstigungsfähigen Wirtschaftsgüter ist festzuhalten, dass diese grundsätzlich jenen des bisherigen Freibetrags für investierte Gewinne entsprechen. Neu sind allerdings – wie oben angesprochen – im Vergleich zur alten Rechtslage die Aufnahme von Gebäuden in den Katalog begünstigungsfähiger Wirtschaftsgüter und das Erfordernis, dass die begünstigten Wirtschaftsgüter einem inländischen Betrieb bzw. einer inländischen Betriebsstätte zurechenbar sein müssen. Dieser Umstand mag zwar gemeinschaftsrechtlich bedenklich sein, ist aber nicht Gegenstand der weiteren Ausführungen.

#### **4. Vorteilhaftigkeit der Rechtsformen der Unternehmen im Lichte der Steuerreform 2009**

##### **4.1. Grundlagen der Unternehmensbesteuerung in Österreich**

Im österreichischen Steuerrecht gibt es keine harmonisierte Besteuerung der Unternehmen. Vielmehr ist zu unterscheiden, ob der Gewinn von juristischen Personen (insbesondere Kapitalgesellschaften) oder von Personenunternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften) erwirtschaftet wird.<sup>3)</sup> Nach dem für Kapitalgesell-

<sup>3)</sup> Siehe etwa *Tumpel*, *Steuern kompakt* (2005) 99.

schaften geltenden Trennungsprinzip ist zunächst die Gesellschaft selbst (Körperschaft-) Steuersubjekt (25 % KöSt). Im Fall einer Ausschüttung kommt es grundsätzlich zu einer weiteren (Kapitalertrag-) Besteuerung auf Ebene der an der Kapitalgesellschaft beteiligten natürlichen oder juristischen Personen (25 % KEST). Natürliche Personen haben im Wege der Veranlagung alternativ gemäß § 37 Abs. 4 Z 1 lit. a EStG die Möglichkeit einer Besteuerung der Dividende mit dem halben Durchschnittssteuersatz. Bei Kapitalgesellschaften, die zu weniger als 25 % beteiligt sind, erfolgt eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer auf die eigene Körperschaftsteuer. Kapitalgesellschaften, die mit mindestens 25 % beteiligt sind, sind von der Kapitalertragsteuer dagegen befreit (§ 94 Z 2 EStG). Tabellarisch lässt sich die Besteuerungssituation von Kapitalgesellschaften folgendermaßen darstellen:<sup>4)</sup>

Ebene Gesellschaft	Gewinn	100,00
	KöSt 25 %	-25,00
	Gewinn nach KöSt	75,00
Ebene Gesellschafter	KEST 25 %	-18,75
	Nett dividende	56,25
<b>Gesamtbelastung bei Thesaurierung</b>		<b>25,00 %</b>
<b>Gesamtbelastung bei Ausschüttung</b>		<b>43,75 %</b>

Abbildung 2: Besteuerungssituation der Kapitalgesellschaften

Aus Abbildung 2 geht hervor, dass sich die Gesamtsteuerbelastung bei Ausschüttung der Gewinne auf 43,75 % beläuft. Wird dagegen von einer Ausschüttung abgesehen (Thesaurierung), können Gewinne, die lediglich mit 25%iger Körperschaftsteuer belastet wurden, für Investitionen bzw. zur Tilgung von Verbindlichkeiten herangezogen werden.

Wie eben dargestellt, sind Kapitalgesellschaften eigene Steuersubjekte, während für Personenunternehmen das sog. Transparenzprinzip gilt, wonach der Gewinn zwar einheitlich auf Ebene der Gesellschaft ermittelt wird, sodann aber auf die einzelnen Gesellschafter anteilig verteilt und bei diesen gesondert festgestellt und versteuert wird (einheitliche und gesonderte Gewinnermittlung gemäß § 188 BAO). Bei natürlichen Personen als Gesellschaftern erfolgt die Besteuerung zum (neuen) progressiven Einkommensteuertarif gemäß § 33 EStG i. d. F. StRefG 2009, bei Kapitalgesellschaften zum Körperschaftsteuersatz von 25 % gemäß § 22 KStG. Für die Besteuerungssituation von Personenunternehmen ist ferner der neue Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG i. d. F. StRefG 2009 von entscheidender Bedeutung.

In diesem Abschnitt folgt nun ein Steuerbelastungsvergleich von einem Personenunternehmen und einer Kapitalgesellschaft in unterschiedlichen steuerlichen Gewinnsituationen und mit unterschiedlichem Investitionsverhalten unter Berücksichtigung der Steuerreform 2009. Dabei werden sowohl die Tarifentlastung als auch der neue Gewinnfreibetrag in die betriebswirtschaftliche Analyse integriert. Die Betrachtungen beschränken sich dabei auf die laufende Besteuerung einer Periode. Dadurch sollte zumindest eine grobe Einschätzung hinsichtlich der Vorteilhaftigkeit einer Rechtsform aus steuerlicher Sicht möglich sein.<sup>5)</sup> Aus Vereinfachungsgründen wird zu diesem Zweck

<sup>4)</sup> In Anlehnung an *Tumpel/Kristen*, Steuerreform 2004/2005 und Rechtsformwahl – Teil 1, ÖStZ 2004, 163.

<sup>5)</sup> So auch in früheren Steuerbelastungsvergleichen *Tumpel/Kristen*, ÖStZ 2004, 163, und *Wala/Szauer*, Steueroptimale Rechtsform versus rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung, taxlex 2006, 391 (391 ff.).

ein Einzelunternehmen als Vertreter der Personenunternehmen einer GmbH als Vertreterin der Kapitalgesellschaften mit unterschiedlichen Gewinnverwendungsvarianten gegenübergestellt. Es wird unterstellt, dass der Einzelunternehmer, der in der nachfolgenden Betrachtung keine anderen Einkünfte hat, entweder den ganzen steuerlichen Gewinn entnimmt oder in bestimmter Höhe reinvestiert. Im Fall der GmbH wird in korrespondierender Weise angenommen, dass der Gewinn entweder zur Gänze ausgeschüttet oder zur Gänze thesauriert wird. Ferner wird bei der GmbH von der Prämisse ausgegangen, dass an dieser nur eine natürliche Person als Gesellschafter beteiligt ist.<sup>6)</sup> Im Zuge des Steuerbelastungsvergleichs wird darüber hinaus die Annahme getroffen, dass nur solche steuerlichen Tatbestände verwirklicht werden, welche die steuerliche Bemessungsgrundlage des Einzelunternehmens und der GmbH im gleichen Ausmaß erhöhen, und dass keine steuerlichen Tatbestände verwirklicht werden, die zu einer begünstigten Besteuerung berechtigen.<sup>7)</sup> Nachfolgende Betrachtung beschränkt sich demzufolge auf eine typisierende vergleichende Analyse der auf das Einzelunternehmen anzuwendenden Steuertarife sowie der auf die GmbH und ihren Gesellschafter anzuwendenden Steuersätze.

#### **4.2. Betriebswirtschaftliche Implikationen der Tarifentlastung hinsichtlich der Wahl der Rechtsform unter zusätzlicher Berücksichtigung des neuen Gewinnfreibetrags**

Dieser Abschnitt befasst sich mit den betriebswirtschaftlichen Auswirkungen der Tarifentlastung und des neuen Gewinnfreibetrags hinsichtlich der Wahl der Rechtsform. Bei der Ermittlung der Gewinnschwelle, an der die Steuerbelastung bei einem Einzelunternehmen jener der GmbH entspricht (kritische Gewinnschwelle),<sup>8)</sup> ist von unterschiedlichen Gewinnverwendungsvarianten auszugehen. Ebenso ist im Rahmen eines Vergleichs mit der alten Rechtslage die nunmehr abgeschaffte Begünstigung für nicht entnommene Gewinne in die Analyse zu integrieren. Dadurch wird gegenständliche Analyse insofern komplementiert, als die betriebswirtschaftlichen Implikationen der Steuerreform 2009 hinsichtlich der Wahl der Rechtsform gesamthaft erfasst werden. Im Zuge des Steuerbelastungsvergleichs sind unterschiedliche Gewinnsituationen und unterschiedliche Gewinnverwendungsvarianten zu unterstellen. Dabei ist im Bezug auf das Einzelunternehmen von einem divergierenden Investitionsverhalten bei unterschiedlich hohen Gewinnen auszugehen, und dessen Auswirkungen auf die Wahl der Rechtsform sind in Verbindung mit der Tarifentlastung zu untersuchen, während bei der GmbH die Varianten der Vollthesaurierung und der Vollausschüttung beleuchtet werden.

##### **4.2.1. Gegenüberstellung Einzelunternehmen – vollthesaurierende GmbH**

Vergleicht man ein Einzelunternehmen mit einer vollthesaurierenden GmbH, lässt sich die kritische Gewinnschwelle (G) durch eine analytische Gleichung ermitteln. Dabei ist grundsätzlich die vom Gesetzgeber gemäß § 33 EStG i. d. F. StRefG 2009 vorgegebene Formel zur Berechnung der Einkommensteuer für Einkommen zwischen 25.000 Euro und 60.000 Euro der Formel zur Berechnung der Körperschaftsteuer der GmbH (Gewinn x 25 % KöSt) gegenüberzustellen. Zusätzlich ist aber auf Seiten des Einzelunternehmens der neue Gewinnfreibetrag zu berücksichtigen, indem die in § 33 EStG i. d. F. StRefG 2009 vorgegebene Formel entsprechend adaptiert wird. Zunächst wird unterstellt, dass keine begünstigungsfähigen Wirtschaftsgüter angeschafft werden und somit lediglich der maximale Grundfreibetrag in Höhe von 3.900 Euro in Anspruch genommen

<sup>6)</sup> Vertragsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden vernachlässigt.

<sup>7)</sup> Von dieser Prämisse ausgenommen ist die §-11a-EStG-Begünstigung, sofern Vergleiche mit der Rechtslage vor der Steuerreform 2009 angestellt werden.

wird (Ausgangssachverhalt). Um eine valide Aussage treffen zu können, ist der kritische Gewinn vor Berücksichtigung des Grundfreibetrags beim Einzelunternehmen zu ermitteln (bereinigter Gewinn). Die Gleichung lautet daher:

$$[(\text{kritischer Gewinn}^9) - 3.900 - 25.000] \times 15.125 / 35.000 + 5.110 = \text{kritischer Gewinn} \times 0,25$$

Durch Umformung ergibt sich:

$$6.375 \times \text{kritischer Gewinn} = 258.262.500$$

$$\text{Kritischer Gewinn} = 40.512$$

Damit wird in der laufenden Analyse das gesamte Ausmaß der Steuerreform 2009 ersichtlich. Durch die Tarifentlastung und den neuen Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag) wird die vollthesaurierende GmbH gegenüber dem tarifbesteuerten Einzelunternehmen nunmehr erst bei Erreichen eines Gewinns von 40.512 Euro zur steuerlich günstigeren Rechtsform. Plakativ und stark akzentuiert kann daher festgehalten werden, dass die ursprüngliche kritische Gewinnschwelle in Höhe von 27.688 Euro<sup>10)</sup> durch die Steuerreform 2009 unter der Annahme des Ausgangssachverhalts, dass keine begünstigungsfähigen Wirtschaftsgüter angeschafft werden, um fast 50 % angehoben wurde. Dieser Effekt wird durch etwaige Investitionen verstärkt, und die steuerliche Vorteilhaftigkeit der Rechtsform des Einzelunternehmens ist entsprechend höher bzw. währt entsprechend länger. Inwieweit sich die kritische Gewinnschwelle unter maximaler Inanspruchnahme des neuen Gewinnfreibetrags nach oben verschiebt, kann durch folgende analytische Gleichung berechnet werden:

$$[(\text{kritischer Gewinn}^{11}) - 0,13 \times \text{kritischer Gewinn} - 25.000] \times 15.125 / 35.000 + 5.110 = \text{kritischer Gewinn} \times 0,25$$

Durch Umformung ergibt sich:

$$4.408,75 \times \text{kritischer Gewinn} = 199.275.000$$

$$\text{Kritischer Gewinn} = 45.200$$

Unter der Prämisse, dass der neue Gewinnfreibetrag in voller Höhe in Anspruch genommen wird, wird die vollthesaurierende GmbH ab einem Gewinn von 45.200 Euro zur steuerlich günstigeren Rechtsform. Das heißt, dass sich bei entsprechendem Investitionsverhalten des Einzelunternehmers die kritische Gewinnschwelle weiter nach oben verschiebt. Verglichen mit der auslaufenden begünstigten Besteuerung nicht entnommener Gewinne mit dem halben Durchschnittssteuersatz, bei dem die kritische Gewinnschwelle erst bei 119.586 Euro<sup>12)</sup> lag, erscheint die neue Rechtslage im Hinblick auf das Postulat einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung dennoch wenig überzeugend.

Nachstehend ist in tabellarischer Form die Besteuerungssituation von Einzelunternehmen (EU) und GmbH vor und nach der Steuerreform vergleichend darzustellen, wobei in einem ersten Schritt die Annahme getroffen wird, dass keine begünstigten Wirtschaftsgüter angeschafft werden und somit lediglich der Grundfreibetrag, nicht jedoch der investitionsbedingte Freibetrag in Anspruch genommen wird:

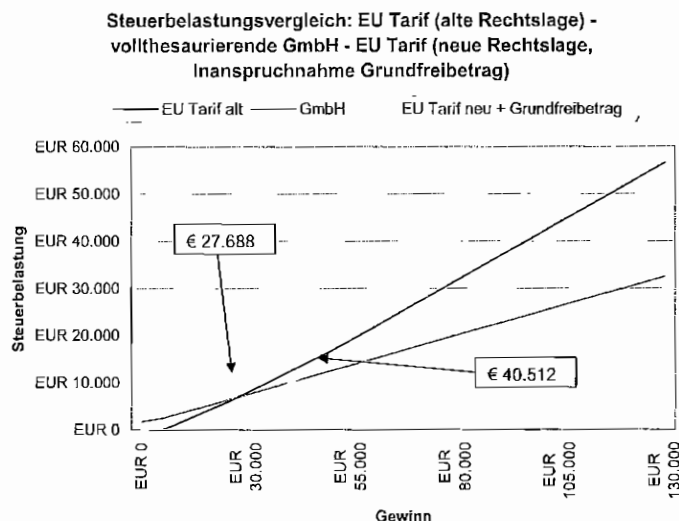
<sup>9)</sup> Gewinn vor Berücksichtigung des neuen Grundfreibetrags.

<sup>10)</sup> Vgl. *Tumpel/Kristen*, ÖStZ 2004, 162 ff., und *Wala/Szauer*, taxlex 2006, 388 ff.

<sup>11)</sup> Gewinn vor Berücksichtigung des neuen Grundfreibetrags.

<sup>12)</sup> Vgl. *Tumpel/Kristen*, ÖStZ 2004, 162 ff., und *Wala/Szauer*, taxlex 2006, 388 ff.

vorläufiger Gewinn	Alte Rechtslage	Neue Rechtslage				GmbH 25 % KöSt	Vorteilhaftigkeit Rechtslage alt		Vorteilhaftigkeit Rechtslage neu	
	EU Tarif	Grund-FB	Endgültiger Gewinn	EU Tarif	EU		GmbH	EU	GmbH	
0	0	0	0	0	1.750	1.750		1.750		
10.000	0	1.300	8.700	0	2.500	2.500		2.500		
15.000	1.917	1.950	13.050	748	3.750	1.833		3.002		
20.000	3.833	5.00	17.400	2.6	5.000	1.167		2.664		
25.000	5.750	3.250	21.750	3.924	6.250	500		2.326		
<b>27.688</b>	<b>6.922</b>	<b>3.599</b>	<b>24.089</b>	<b>4.777</b>	<b>6.922</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2.145</b>		
30.000	7.930	3.90	26.100	5.585	7.500		430	1.915		
35.000	10.110	3.900	3.90	7.746	8.750		1.360	1.004		
40.000	12.289	3.900	36.100	9.907	10.000		2.289	93		
<b>40.512</b>	<b>12.513</b>	<b>3.900</b>	<b>36.612</b>	<b>10.128</b>	<b>10.128</b>		<b>2.385</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	
45.000	14.469	3.900	41.100	12.068	11.250		3.219		818	
50.000	16.649	3.900	46.100	14.228	12.500		4.149		1.728	
55.000	19.085	3.900	51.100	16.389	13.750		5.335		2.639	
60.000	21.585	3.900	56.100	18.550	15.000		6.585		3.550	
65.000	24.085	3.900	61.100	20.785	16.250		7.835		4.535	
70.000	26.585	3.900	66.100	23.285	17.500		9.085		5.785	
75.000	29.085	3.900	71.100	25.785	18.750		10.335		7.035	
80.000	31.585	3.900	76.100	28.285	20.000		11.585		8.285	
85.000	34.085	3.900	81.100	30.785	21.250		12.835		9.535	
90.000	36.585	3.900	86.100	33.285	22.500		14.085		10.785	
95.000	39.085	3.900	91.100	35.785	23.750		15.335		12.035	
100.000	41.585	3.900	96.100	38.285	25.000		16.585		13.285	
105.000	44.085	3.900	101.100	40.785	26.250		17.835		14.535	
110.000	46.585	3.900	106.100	43.285	27.500		19.085		15.785	
115.000	49.085	3.900	111.100	45.785	28.750		20.335		17.035	
120.000	51.585	3.900	116.100	48.285	30.000		21.585		18.285	
125.000	54.085	3.900	121.100	50.785	31.250		22.835		19.535	
130.000	56.585	3.900	126.100	53.285	32.500		24.085		20.785	



**Abbildung 4:** Grafischer Steuerbelastungsvergleich: EU Tarif (alte Rechtslage) – vollthesaurierende GmbH – EU Tarif (neue Rechtslage, Inanspruchnahme Grundfreibetrag)

Die Tabelle bzw. die Grafik macht die steuerliche Annäherung der Personenunternehmen an vollthesaurierende Kapitalgesellschaften durch die Reform des Einkommensteuertarifs deutlich: Wie bereits analytisch dargestellt, verschiebt sich durch die Tarifentlastung und den Grundfreibetrag im Rahmen des neuen Gewinnfreibetrags die steuerliche Vorteilhaftigkeit der Kapitalgesellschaft von 27.688 Euro auf eine Gewinnhöhe von 40.512 Euro; ferner ist der Steuervorteil von Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften bis zur kritischen Gewinnschwelle gemäß alter Rechtslage (27.688 Euro) nunmehr ungleich höher; der Steuernachteil von Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften bei Übersteigen der Gewinnschwelle gemäß neuer Rechtslage (31.258 Euro) ist dagegen nunmehr ungleich niedriger. Diesen Prämissen liegt allerdings zugrunde, dass nach alter Rechtslage kein Gebrauch von § 11a EStG gemacht wurde.

Bei voller Inanspruchnahme des neuen Gewinnfreibetrags stellt sich die Besteuerungssituation nach alter und nach neuer Rechtslage wiederum wie folgt dar:

Vorläufiger Gewinn	Alte Rechtslage		Neue Rechtslage				Vorteilhaftigkeit Rechtslage alt		Vorteilhaftigkeit Rechtslage neu	
	EU hDS	Grund-FB	investitionsbedingter FB	endgültiger Gewinn	EU Tarif	GmbH 25% KöSt	alt		neu	
							EU (hDS)	GmbH	EU	GmbH
0	0	0	0	0	0	1.750	1.750		1.750	
10.000	0	1.300	0	8.700	0	2.500	2.500		2.500	
15.000	958	1.950	0	13.050	748	3.750	2.792		3.002	
20.000	1.917	2.600	0	17.400	2.336	5.000	3.083		2.664	
25.000	2.875	3.250	0	21.750	3.924	6.250	3.375		2.326	
30.000	3.965	3.900	0	26.100	5.585	7.500	3.535		1.915	



35.000	5.055	3.900	650	30.450	7.465	8.750	3.695		1.285	
40.000	6.145	3.900	1.300	34.800	9.345	10.000	3.855		655	
45.000	7.235	3.900	1.950	39.150	11.225	11.250	4.015		25	
<b>45.200</b>	<b>7.278</b>	<b>3.900</b>	<b>1.976</b>	<b>39.324</b>	<b>11.300</b>	<b>11.300</b>	<b>4.022</b>		<b>0</b>	<b>0</b>
50.000	8.325	3.900	2.600	43.500	13.105	12.500	4.175			605
55.000	9.543	3.900	3.250	47.850	14.984	13.750	4.207			1.234
60.000	10.793	3.900	3.900	52.200	16.864	15.000	4.207			1.864
65.000	12.043	3.900	4.550	56.550	18.744	16.250	4.207			2.494
70.000	13.293	3.900	5.200	60.900	20.685	17.500	4.207			3.185
75.000	14.543	3.900	5.850	65.250	22.860	18.750	4.207			4.110
80.000	15.793	3.900	6.500	69.600	25.035	20.000	4.207			5.035
85.000	17.043	3.900	7.150	73.950	27.210	21.250	4.207			5.960
90.000	18.293	3.900	7.800	78.300	29.385	22.500	4.207			6.885
95.000	19.543	3.900	8.450	82.650	31.560	23.750	4.208			7.810
100.000	20.793	3.900	9.100	87.000	33.735	25.000	4.207			8.735
105.000	23.092	3.900	9.750	91.350	35.910	26.250	3.158			9.660
110.000	25.410	3.900	10.400	95.700	38.085	27.500	2.090			10.585
115.000	27.743	3.900	11.050	100.050	40.260	28.750	1.007			11.510
<b>119.586</b>	<b>29.897</b>	<b>3.900</b>	<b>11.646</b>	<b>104.040</b>	<b>42.255</b>	<b>29.897</b>	<b>0</b>	<b>0</b>		<b>12.359</b>
120.000	30.091	3.900	11.700	104.400	42.435	30.000		91		12.435
125.000	32.451	3.900	12.350	108.750	44.610	31.250		1.201		13.360
130.000	34.822	3.900	13.000	113.100	46.785	32.500		2.322		14.285

Abbildung 5: Tabellarischer Steuerbelastungsvergleich: EU Tarif (alte Rechtslage) – vollthesaurierende GmbH – EU Tarif (neue Rechtslage, volle Inanspruchnahme neuer Gewinnfreibetrag). Alle Beträge in Euro

Steuerbelastungsvergleich: EU hDS (alte Rechtslage) - vollthesaurierende GmbH - EU Tarif (neue Rechtslage, volle Inanspruchnahme neuer Gewinnfreibetrag)

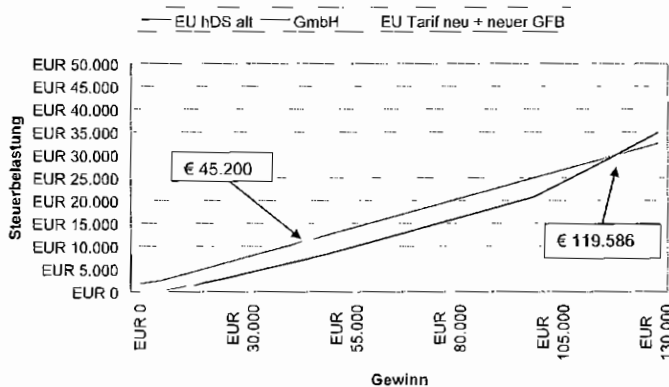


Abbildung 6: Tabellarischer Steuerbelastungsvergleich: EU Tarif (alte Rechtslage) – vollthesaurierende GmbH – EU Tarif (neue Rechtslage, volle Inanspruchnahme neuer Gewinnfreibetrag)

Darüber hinaus stellt untenstehende Tabelle die Besteuerungssituation bei voller Inanspruchnahme des neuen Gewinnfreibetrags bei Gewinnen von bis zu 810.000 Euro dar:

vorläufiger Gewinn	Alte Rechtslage		Neue Rechtslage							
	EU hDS	Grund-FB	investitionsbedingter FB	endgültiger Gewinn	EU Tarif	GmbH 25 % KöSt	Vorteilhaftigkeit Rechtslage alt		Vorteilhaftigkeit Rechtslage neu	
							EU (hDS)	GmbH	EU	GmbH
0	0	0	0	0	0	1.750	1.750		1.750	
30.000	3.965	3.900	0	26.100	5.585	7.500	3.535		1.915	
45.200	7.278	3.900	1.976	39.324	11.300	11.300	4.022		0	0
60.000	10.793	3.900	3.900	52.200	18.550	15.000	4.207			3.550
90.000	18.293	3.900	7.800	78.300	29.385	22.500	4.207			6.885
119.586	29.897	3.900	11.646	104.040	42.255	29.897	0	0		12.359
120.000	30.091	3.900	11.700	104.400	42.435	30.000		91		12.435
150.000	44.390	3.900	15.600	130.500	55.485	37.500		6.890		17.985
180.000	58.923	3.900	19.500	156.600	68.535	45.000		13.923		23.535
210.000	73.588	3.900	23.400	182.700	81.585	52.500		21.088		29.085
240.000	88.338	3.900	27.300	208.800	94.635	60.000		28.338		34.635
270.000	103.144	3.900	31.200	234.900	107.685	67.500		35.644		40.185
300.000	117.988	3.900	35.100	261.000	120.735	75.000		42.988		45.735
330.000	132.860	3.900	39.000	287.100	133.785	82.500		50.360		51.285
360.000	147.754	3.900	42.900	313.200	146.835	90.000		57.754		56.835
390.000	162.664	3.900	46.800	339.300	159.885	97.500		65.164		62.385
420.000	177.587	3.900	50.700	365.400	172.935	105.000		72.587		67.935
450.000	192.520	3.900	54.600	391.500	185.985	112.500		80.020		73.485
480.000	207.461	3.900	58.500	417.600	199.035	120.000		87.461		79.035
510.000	222.410	3.900	62.400	443.700	212.085	127.500		94.910		84.585
540.000	237.364	3.900	66.300	469.800	225.135	135.000		102.364		90.135
570.000	252.323	3.900	70.200	495.900	238.185	142.500		109.823		95.685
600.000	267.286	3.900	74.100	522.000	251.235	150.000		117.286		101.235
630.000	282.253	3.900	78.000	548.100	264.285	157.500		124.753		106.785
660.000	297.223	3.900	81.900	574.200	277.335	165.000		132.223		112.335
690.000	312.195	3.900	85.800	600.300	290.385	172.500		139.695		117.885
720.000	327.170	3.900	89.700	626.400	303.435	180.000		147.170		123.435
750.000	342.146	3.900	93.600	652.500	316.485	187.500		154.646		128.985
780.000	357.125	3.900	96.100	680.000	330.235	195.000		162.125		135.235
810.000	372.105	3.900	96.100	710.000	345.235	202.500		169.605		142.735

Abbildung 7: Tabellarischer Steuerbelastungsvergleich bei Gewinnen von bis zu 810.000 Euro: EU Tarif (alte Rechtslage) – vollthesaurierende GmbH – EU Tarif (neue Rechtslage, volle Inanspruchnahme neuer Gewinnfreibetrag). Alle Beträge in Euro

Aus der Tabelle sei folgendes Detail hervorgehoben: Die Besteuerungssituation für ein Einzelunternehmen ist unter Inanspruchnahme aller steuerlichen Begünstigungen nach alter Rechtslage aufgrund der massiven Entlastungswirkung des halben Durchschnittssteuersatzes bis zu einer Gewinngröße von über 330.000 Euro günstiger als nach neuer Rechtslage. In diesem Gewinnbereich wird man aber unter rein steuerlichen Gesichtspunkten ohnehin bereits in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft tätig sein. Vor diesem Hintergrund ist die Steuerreform 2009 insbesondere im Hinblick auf das Bestreben einer rechtsformneutralen Besteuerung kleiner und mittlerer Unternehmen, bei denen die Tendenz besteht, Gewinne nicht zu entnehmen, sondern zu investieren, steuerpolitisch äußerst kritisch zu sehen.

Als Zwischenresümee kann bereits festgehalten werden, dass durch die neue Rechtslage die behauptete Gleichstellung von Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften nicht erreicht wird. Vielmehr ist das Einzelunternehmen steuerlich nach wie vor deutlich schlechter gestellt als die Kapitalgesellschaft. Während diese nämlich nach Abzug der 25%igen KöSt 75 % ihres Gewinns investieren bzw. zur Tilgung von Verbindlichkeiten heranziehen kann, beträgt der korrespondierende Prozentsatz vom Gewinn, der investiert bzw. zur Tilgung von Verbindlichkeiten herangezogen werden kann, beim Einzelunternehmen lediglich 55 %.<sup>13)</sup>

#### 4.2.2. Gegenüberstellung Einzelunternehmen – vollausschüttende GmbH

Nun wird unterstellt, dass der erwirtschaftete Gewinn bei der GmbH an den Gesellschafter ausgeschüttet wird. Im Rahmen dieser Spielart wird der Gewinn also nicht reinvestiert und auch nicht zur Tilgung von Verbindlichkeiten herangezogen, sondern im Zuge der Ausschüttung beim Gesellschafter der GmbH besteuert. Der Einzelunternehmer kann aber im Rahmen des neuen Gewinnfreibetrags den Grundfreibetrag in Höhe von maximal 3.900 Euro geltend machen. Zum wiederholten Male wird die kritische Gewinnschwelle durch eine analytische Gleichung ermittelt, die in Abhängigkeit von der Besteuerung der Dividende bei der GmbH (Besteuerung mit 25%iger KEST oder mit dem halben Durchschnittssteuersatz) unterschiedlich lauten kann.

##### 4.2.2.1. Besteuerung der Dividende mit 25%iger KEST

Unter der Prämisse, dass die Dividendenzahlung mit 25%iger KEST besteuert wird, ist zur Berechnung der kritischen Gewinnschwelle nach neuer Rechtslage die vom Gesetzgeber gemäß § 33 EStG i. d. F. StRefG 2009 vorgegebene Formel zur Berechnung der Einkommensteuer für Gewinne über 60.000 Euro unter Berücksichtigung des Grundfreibetrags der Formel zur Berechnung der Gesamtsteuerbelastung bei Vollausschüttung bei der GmbH (Gewinn  $\times$  43,75 %<sup>14)</sup>) gegenüberzustellen. Um eine valide Aussage treffen zu können, ist wiederum der um den Grundfreibetrag bereinigte kritische Gewinn zu ermitteln. Die Gleichung lautet daher:

$$(\text{kritischer Gewinn} - 3.900 - 60.000) \times 0,5 + 20.235 = \text{kritischer Gewinn} \times 0,4375$$

Durch Umformung ergibt sich:

$$0,0625 \times \text{kritischer Gewinn} = 11.715$$

$$\text{Kritischer Gewinn} = 187.440$$

Die vollausschüttende GmbH wird ab einem Gewinn von 187.440 Euro zur steuerlich günstigeren Rechtsform. Nach alter Rechtslage lag dieser Schwellenwert bereits bei

<sup>13)</sup> Siehe auch *Doralt*, Steuerreform: Einzelunternehmen bleiben diskriminiert, RdW 2009, 42.

134.640 Euro.<sup>15)</sup> Im Rahmen gegenständlicher Besteuerungssituation kann daher eine steuerliche Annäherung der beiden Rechtsformen durch die Steuerreform 2009 konstatiert werden.

Nachfolgende Tabelle und Grafik stellen eine vergleichende Betrachtung der Besteuerungssituation eines nicht in begünstigte Wirtschaftsgüter investierenden Einzelunternehmens vor und nach der Steuerreform 2009 und einer vollausschüttenden GmbH, deren Dividendenzahlungen mit 25%iger KEST besteuert werden, in verschiedenen Gewinnsituationen dar:

vorläufiger Gewinn	Alte Rechtslage		Neue Rechtslage			Vorteilhaftigkeit Rechtslage alt		Vorteilhaftigkeit Rechtslage neu	
	EU Tarif	Grund-FB	endgültiger Gewinn	EU Tarif	GmbH 43,75 % KöSt + KEST	EU	GmbH	EU	GmbH
0	0	0	0	0	1.750	1.750		1.750	
10.000	0	1.300	8.700	0	4.375	4.375		4.375	
15.000	1.917	1.950	13.050	748	6.563	4.646		5.815	
20.000	3.833	2.600	17.400	2.336	8.750	4.917		6.414	
25.000	5.750	3.250	21.750	3.924	10.938	5.188		7.014	
30.000	7.930	3.900	26.100	5.585	13.125	5.195		7.540	
35.000	10.110	3.900	31.100	7.746	15.313	5.203		7.567	
40.000	12.289	3.900	36.100	9.907	17.500	5.211		7.593	
45.000	14.469	3.900	41.100	12.068	19.688	5.218		7.620	
50.000	16.649	3.900	46.100	14.228	21.875	5.226		7.647	
55.000	19.085	3.900	51.100	16.389	24.063	4.978		7.674	
60.000	21.585	3.900	56.100	18.550	26.250	4.665		7.700	
65.000	24.085	3.900	61.100	20.785	28.438	4.353		7.653	
70.000	26.585	3.900	66.100	23.285	30.625	4.040		7.340	
75.000	29.085	3.900	71.100	25.785	32.813	3.728		7.028	
80.000	31.585	3.900	76.100	28.285	35.000	3.415		6.715	
85.000	34.085	3.900	81.100	30.785	37.188	3.103		6.403	
90.000	36.585	3.900	86.100	33.285	39.375	2.790		6.090	
95.000	39.085	3.900	91.100	35.785	41.563	2.478		5.778	
100.000	41.585	3.900	96.100	38.285	43.750	2.165		5.465	
105.000	44.085	3.900	101.100	40.785	45.938	1.853		5.153	
110.000	46.585	3.900	106.100	43.285	48.125	1.540		4.840	
115.000	49.085	3.900	111.100	45.785	50.313	1.228		4.528	
120.000	51.585	3.900	116.100	48.285	52.500	915		4.215	
125.000	54.085	3.900	121.100	50.785	54.688	603		3.903	
130.000	56.585	3.900	126.100	53.285	56.875	290		3.590	
134.640	58.905	3.900	130.740	55.605	58.905	0	0	3.300	
135.000	59.085	3.900	131.100	55.785	59.063		23	3.278	
140.000	61.585	3.900	136.100	58.285	61.250		335	2.965	

145.000	64.085	3.900	141.100	60.785	63.438		648	2.653	
150.000	66.585	3.900	146.100	63.285	65.625		960	2.340	
155.000	69.085	3.900	151.100	65.785	67.813		1.273	2.028	
160.000	71.585	3.900	156.100	68.285	70.000		1.585	1.715	
165.000	74.085	3.900	161.100	70.785	72.188		1.898	1.403	
170.000	76.585	3.900	166.100	73.285	74.375		2.210	1.090	
175.000	79.085	3.900	171.100	75.785	76.563		2.523	778	
180.000	81.585	3.900	176.100	78.285	78.750		2.835	465	
185.000	84.085	3.900	181.100	80.785	80.938		3.148	153	
<b>187.440</b>	<b>85.305</b>	<b>3.900</b>	<b>183.540</b>	<b>82.005</b>	<b>82.005</b>		<b>3.300</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
190.000	86.585	3.900	186.100	83.285	83.125		3.460		160
195.000	89.085	3.900	191.100	85.785	85.313		3.773		473
200.000	91.585	3.900	196.100	88.285	87.500		4.085		785

Abbildung 8: Tabellarischer Steuerbelastungsvergleich: EU Tarif (alte Rechtslage) – vollausschüttende GmbH (25% KEST) – EU Tarif (neue Rechtslage, Inanspruchnahme Grundfreibetrag). Alle Beträge in Euro

**Steuerbelastungsvergleich: EU Tarif (alte Rechtslage) -  
vollausschüttende GmbH - EU Tarif (neue Rechtslage)**

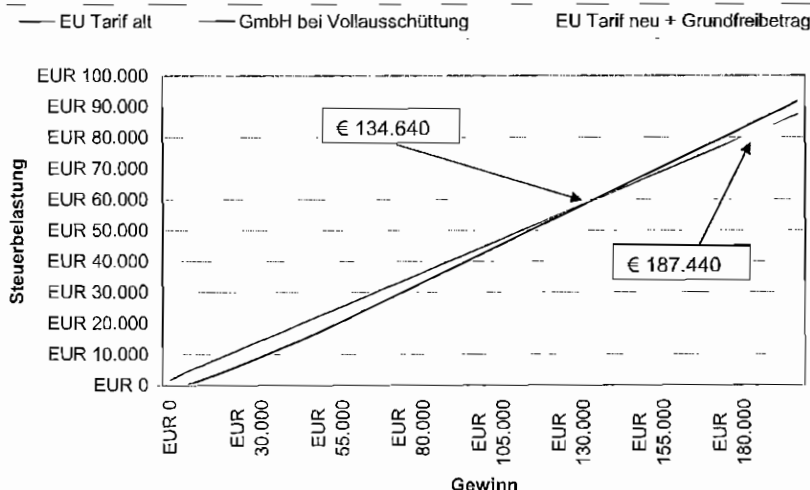


Abbildung 9: Grafischer Steuerbelastungsvergleich: EU Tarif (alte Rechtslage) – vollausschüttende GmbH (25% KEST) – EU Tarif (neue Rechtslage, Inanspruchnahme Grundfreibetrag)

Wird der neue Gewinnfreibetrag beim Einzelunternehmen in vollem Ausmaß in Anspruch genommen, lässt sich der kritische Gewinn bei einer vergleichenden Betrachtung eines Einzelunternehmens mit einer vollausschüttenden GmbH (25%ige KEST) nach der Steuerreform 2009 nunmehr wie folgt ermitteln:

$(\text{kritischer Gewinn}^{16}) - 100.000^{17}) - 60.000) \times 0,5 + 20.235 = \text{kritischer Gewinn} \times 0,4375$

Durch Umformung ergibt sich:

$$0,0625 \times \text{kritischer Gewinn} = 59.765$$

$$\text{Kritischer Gewinn} = 956.240$$

Unter der Prämisse, dass der neue Gewinnfreibetrag in vollem Ausmaß in Anspruch genommen wird, wird die vollausschüttende GmbH, deren Dividendenzahlung beim Gesellschafter mit 25%iger KEST besteuert wird, erst ab einem Gewinn von 956.240 Euro zur steuerlich günstigeren Rechtsform, was in diesem Fall *de facto* bedeutet, dass aus steuerlicher Sicht Rechtsformneutralität gegeben ist.<sup>18)</sup>

#### 4.2.2.2. Besteuerung der Dividende mit dem halben Durchschnittssteuersatz

Alternativ zur Besteuerung der Dividende mit 25%iger KEST kann diese im Wege der Veranlagung auch mit dem halben Durchschnittssteuersatz besteuert werden. Die kritische Gewinnschwelle hinsichtlich der Vorteilhaftigkeit der Rechtsformen nach der Steuerreform 2009 lässt sich dabei durch folgende Gleichung analytisch ermitteln:

$$(\text{kritischer Gewinn} - 3.900 - 60.000) \times 0,5 + 20.235 = 0,25 \times \text{kritischer Gewinn} + 0,75 \times \text{kritischer Gewinn} \times [(0,75 \times \text{kritischer Gewinn} \times 0,5 - 9.764,995)/(0,75 \times \text{kritischer Gewinn} \times 2)]$$

Durch Umformung und Kürzen ergibt sich:

$$0,0625 \times \text{kritischer Gewinn} = 6.832,5025$$

$$\text{Kritischer Gewinn} = 109.320$$

Während nach alter Rechtslage bei Anwendung des halben Durchschnittssteuersatzes die GmbH bei Erreichen eines Gewinns von 67.508 Euro zur steuerlich günstigeren Rechtsform wird,<sup>19)</sup> verschiebt sich der die Gewinnschwelle darstellende Schnittpunkt durch die Tarifentlastung und die Einführung des Grundfreibetrags im Zuge der Steuerreform 2009 nach oben; unterwirft man die Dividendenausschüttung nunmehr dem halben Durchschnittssteuersatz, wird die GmbH erst bei Erreichen eines Gewinns von 109.320 Euro steuerlich günstiger als das Einzelunternehmen. Tabellarisch und grafisch lässt sich die steuerliche Annäherung der beiden Rechtsformen im Szenario der Besteuerung der Dividendenzahlung mit dem halben Durchschnittssteuersatz anhand unterschiedlich hoher Gewinne wie folgt darstellen:

Ein-kommen	Alte Rechts-lage	Neue Rechtslage				Alte Rechtslage		Neue Rechts-lage		Vorteilhaftig-keit Rechts-lage alt		Vorteilhaftigkeit Rechtslage neu	
	EU Tarif	Grund-FB	endgül-tiger Gewinn	EU Tarif neu	GmbH (KöSt)	GmbH Tarif alt (hDS)	GmbH Tarif alt (KöSt + hDS)	GmbH Tarif neu (hDS)	GmbH Tarif neu (KöSt + hDS)	alt		neu	
										EU	GmbH	EU	GmbH
0	0	0	0	0	1.750	0	1.750	0	1.750	1.750		1.750	
5.000	0	650	4.350	0	1.750	0	1.750	0	1.750	1.750		1.750	
7.000	0	910	6.090	0	1.750	0	1.750	0	1.750	1.750		1.750	

<sup>16)</sup> Gewinn vor Berücksichtigung des neuen Grundfreibetrags.

<sup>17)</sup> Entspricht dem maximal geltend zu machenden neuen Gewinnfreibetrag.

<sup>18)</sup> Eine vergleichende tabellarische und grafische Darstellung der Besteuerungssituation eines Einzelunternehmens und einer GmbH in verschiedenen Gewinnsituationen kann in Ermangelung einer vergleichbaren steuerlichen Begünstigung für Einzelunternehmen vor der Steuerreform 2009 und vor dem Hintergrund, dass im konkreten Fall dem Postulat einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung entsprochen wird, unterbleiben.

8.000	0	1.040	6.960	0	2.000	0	2.000	0	2.000	2.000		2.000	
10.000	0	1.300	8.700	0	2.500	0	2.500	0	2.500	2.500		2.500	
11.000	383	1.430	9.570	0	2.750	0	2.750	0	2.750	2.367		2.750	
15.000	1.917	1.950	13.050	37	3.750	240	3.990	46	3.796	2.073		3.759	
20.000	3.833	2.600	17.400	1.862	5.000	958	5.958	730	5.730	2.125		3.869	
30.000	7.930	3.900	26.100	5.585	7.500	2.396	9.896	2.099	9.599	1.966		4.013	
40.000	12.289	3.900	36.100	9.907	10.000	3.965	13.965	3.635	13.635	1.675		3.729	
50.000	16.649	3.900	46.100	14.228	12.500	5.600	18.100	5.256	17.756	1.451		3.528	
60.000	21.585	3.900	56.100	18.550	15.000	7.235	22.235	6.876	21.876	650		3.327	
<b>67.508</b>	<b>25.339</b>	<b>3.900</b>	<b>63.608</b>	<b>22.039</b>	<b>16.877</b>	<b>8.462</b>	<b>25.339</b>	<b>8.093</b>	<b>24.970</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2.931</b>	
70.000	26.585	3.900	66.100	23.285	17.500	8.918	26.418	8.497	25.997		167	2.712	
80.000	31.585	3.900	76.100	28.285	20.000	10.793	30.793	10.118	30.118		792	1.833	
90.000	36.585	3.900	86.100	33.285	22.500	12.668	35.168	11.993	34.493		1.417	1.208	
100.000	41.585	3.900	96.100	38.285	25.000	14.543	39.543	13.868	38.868		2.042	583	
<b>109.320</b>	<b>46.245</b>	<b>3.900</b>	<b>105.420</b>	<b>42.945</b>	<b>27.330</b>	<b>16.290</b>	<b>43.620</b>	<b>15.615</b>	<b>42.945</b>		<b>2.625</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
110.000	46.585	3.900	106.100	43.285	27.500	16.418	43.918	15.743	43.243		2.667		42
120.000	51.585	3.900	116.100	48.285	30.000	18.293	48.293	17.618	47.618		3.292		667
130.000	56.585	3.900	126.100	53.285	32.500	20.168	52.668	19.493	51.993		3.917		1.292
140.000	61.585	3.900	136.100	58.285	35.000	22.043	57.043	21.368	56.368		4.542		1.917
150.000	66.585	3.900	146.100	63.285	37.500	23.918	61.418	23.243	60.743		5.168		2.542
160.000	71.585	3.900	156.100	68.285	40.000	25.793	65.793	25.118	65.118		5.793		3.167
170.000	76.585	3.900	166.100	73.285	42.500	27.668	70.168	26.993	69.493		6.417		3.792
180.000	81.585	3.900	176.100	78.285	45.000	29.543	74.543	28.868	73.868		7.042		4.417
190.000	86.585	3.900	186.100	83.285	47.500	31.418	78.918	30.743	78.243		7.667		5.042
200.000	91.585	3.900	196.100	88.285	50.000	33.293	83.293	32.618	82.618		8.292		5.667

Abbildung 10: Tabellarischer Steuerbelastungsvergleich: EU Tarif (alte Rechtslage) – vollausschüttende GmbH (halber Durchschnittssteuersatz) – EU Tarif (neue Rechtslage, Inanspruchnahme Grundfreibetrag). Alle Beträge in Euro

Steuerbelastungsvergleich: EU Tarif (alte Rechtslage) - GmbH hDS (alte Rechtslage)

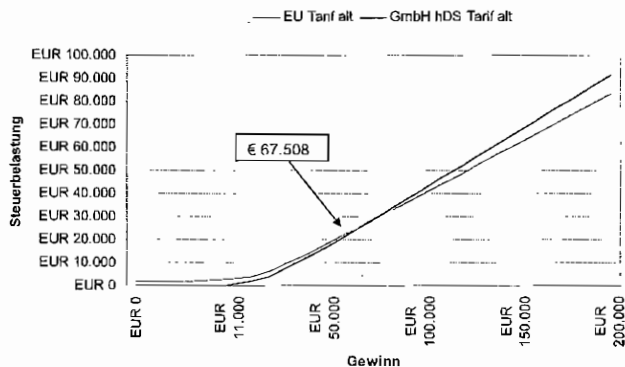
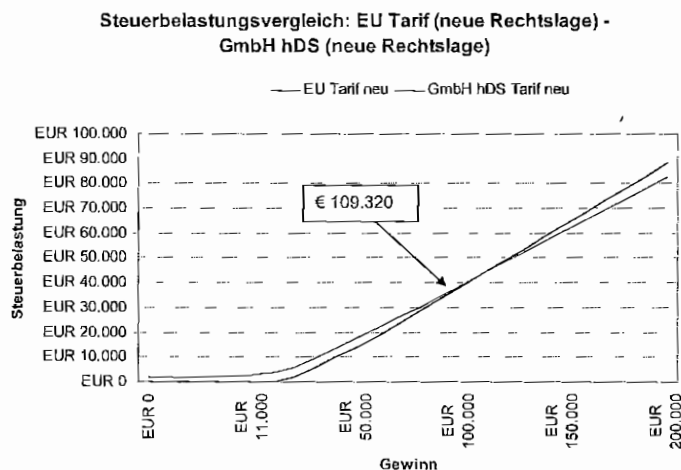


Abbildung 11: Grafischer Steuerbelastungsvergleich: EU Tarif (alte Rechtslage) – vollausschüttende GmbH (halber Durchschnittssteuersatz, Tarif alt)



**Abbildung 12:** Grafischer Steuerbelastungsvergleich: EU Tarif (neue Rechtslage) – vollausschüttende GmbH (halber Durchschnittssteuersatz, Tarif neu)

Wird der neue Gewinnfreibetrag beim Einzelunternehmen in vollem Ausmaß in Anspruch genommen, lässt sich der kritische Gewinn bei einer vergleichenden Betrachtung eines Einzelunternehmens mit einer vollausschüttenden GmbH (Besteuerung der Dividende mit dem halben Durchschnittssteuersatz) nach der Steuerreform 2009 nunmehr wie folgt ermitteln:

$$(\text{kritischer Gewinn}^{20}) - 100.000^{21}) - 60.000) \times 0,5 + 20.235 = 0,25 \times \text{kritischer Gewinn} + 0,75 \times \text{kritischer Gewinn} \times [(0,75 \times \text{kritischer Gewinn} \times 0,5 - 9764,995)/(0,75 \times \text{kritischer Gewinn} \times 2)]$$

Durch Umformung und Kürzen ergibt sich:

$$0,0625 \times \text{kritischer Gewinn} = 54.882,5025$$

$$\text{Kritischer Gewinn} = 878.120$$

Unter der Prämisse, dass der neue Gewinnfreibetrag in vollem Ausmaß in Anspruch genommen wird, wird die vollausschüttende GmbH, deren Dividendenzahlung beim Gesellschafter mit 25%iger KEST besteuert wird, erst ab einem Gewinn von 878.120 Euro zur steuerlich günstigeren Rechtsform. Auch in diesem Fall kann unterstellt werden, dass dem Erfordernis der Rechtsformneutralität aus steuerlicher Sicht entsprochen wird.<sup>22)</sup>

## 5. Zusammenfassung und abschließende Würdigung

Zwei der Eckpfeiler der Steuerreform 2009 sind zum einen die Tarifenlastung und zum anderen der neue Gewinnfreibetrag für Unternehmer, der an die Stelle des bisherigen

<sup>20)</sup> Gewinn vor Berücksichtigung des neuen Grundfreibetrags.

<sup>21)</sup> Entspricht dem maximal geltend zu machenden neuen Gewinnfreibetrag.

<sup>22)</sup> Eine vergleichende tabellarische und grafische Darstellung der Besteuerungssituation eines Einzelunternehmens und einer GmbH in verschiedenen Gewinnsituationen kann in Ermangelung einer vergleichbaren steuerlichen Begünstigung für Einzelunternehmen vor der Steuerreform 2009 und vor dem Hintergrund, dass im konkreten Fall dem Postulat einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung entsprochen wird, unterbleiben.



Freibetrags für investierte Gewinne bzw. der §-11a-EStG-Begünstigung für nicht entnommene Gewinne getreten ist. Beide steuerlichen Maßnahmen des Gesetzgebers wirken sich besonders auf die Besteuerungssituation kleiner und mittlerer Unternehmen aus und waren im Zuge diese Beitrags zu würdigen.

Im Zuge der Tarifentlastung wurde zunächst das steuerliche Existenzminimum (Freigrenze) von 10.000 Euro auf 11.000 Euro angehoben. Der für die zweite Tarifstufe (11.000 Euro bis 25.000 Euro) zur Anwendung kommende Grenzsteuersatz beträgt nunmehr 36,5 % (statt bisher 38,33 %). Ferner wurde die dritte Tarifstufe von bisher 51.000 Euro auf 60.000 Euro angehoben. Der auf diese Tarifstufe anzuwendende Grenzsteuersatz blieb mit 43,2143 % (bisher 43,5962 %) beinahe unverändert. Der Spitzensteuersatz für Einkommensteile über 60.000 Euro beträgt nach wie vor 50 %.

Der neue Gewinnfreibetrag ersetzt die §-11a-EStG-Begünstigung für nicht entnommene Gewinne bilanzierender Unternehmen und den Freibetrag für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG, der von Einnahmen-Ausgaben-Rechnern in Anspruch genommen werden konnte. Der nunmehr für alle betrieblichen Einkunftsarten unabhängig von der Gewinnermittlungsart gleichermaßen geltende neue Gewinnfreibetrag stellt im Wesentlichen eine Adaption des bisherigen Freibetrags für investierte Gewinne dar. Der neue Gewinnfreibetrag in Höhe von 13 %, der mit 100.000 Euro gedeckelt ist, ist dualistisch konzipiert und besteht aus einem investitionsunabhängigen Grundfreibetrag (für die ersten 30.000 Euro Gewinn, d. h. maximal 3.900 Euro) und einem investitionsbedingten Freibetrag.

Im Lichte des Postulats einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung kleiner und mittlerer Unternehmen ist die Steuerreform 2009 ambivalent zu beurteilen. Während die Tarifentlastung einen entscheidenden Beitrag zu einer steuerlichen Annäherung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften leistet, gilt dies für den neuen Gewinnfreibetrag nur bedingt. Unterzieht man ein Einzelunternehmen, das nicht in begünstigungsfähige Wirtschaftsgüter investiert, und eine vollthesaurierende GmbH nach der Steuerreform 2009 einem Steuerbelastungsvergleich, so zeigt sich, dass die GmbH erst ab einem Gewinn von 40.512 Euro<sup>23)</sup> zur steuerlich günstigeren Rechtsform wird. Vor der Steuerreform 2009 lag der korrespondierende kritische Wert bereits bei 27.688 Euro, sofern nach alter Rechtslage kein Gebrauch von der begünstigten Besteuerung gemäß § 11a EStG gemacht wurde. Zurückzuführen ist die Verbesserung der Besteuerungssituation von nicht investierenden Personenunternehmen gegenüber der thesaurierenden Kapitalgesellschaft einerseits auf die Tarifentlastung und andererseits auf den Grundfreibetrag im Rahmen des neuen Gewinnfreibetrags. Kleine und mittlere Unternehmen, die keine investitionsbegünstigten Wirtschaftsgüter anschaffen, sollten daher bis zu einem Gewinn von 40.512 Euro in der Rechtsform eines Einzelunternehmens tätig sein. Erst wenn diese Gewinnschwelle nachhaltig überschritten wird, sollte ein Rechtsformwechsel aus steuerlicher Sicht angedacht werden. Wird der neue Gewinnfreibetrag in voller Höhe in Anspruch genommen, verschiebt sich die kritische Gewinnschwelle auf 45.200 Euro.<sup>24)</sup> Dies bedeutet, dass bei entsprechendem Investitionsverhalten des Einzelunternehmers die vollthesaurierende GmbH erst ab diesem Wert zur steuerlich günstigeren Rechtsform wird. Tendiert der Unternehmer also dazu, regelmäßig den neuen Gewinnfreibetrag voll auszuschöpfen, hat ein Rechtsformwechsel dann Sinn, wenn der Unternehmer dauerhaft einen steuerlichen Gewinn von 45.200 Euro oder mehr erwirtschaftet. Vergleicht man allerdings den neuen Gewinnfreibetrag mit der auslaufenden begünstigten Besteuerung nicht entnommener Gewinne mit dem halben Durchschnittssteuersatz (unter Berücksichtigung des alten Einkommensteuer-

<sup>23)</sup> Gewinn vor Berücksichtigung des Grundfreibetrags.

<sup>24)</sup> Gewinn vor Berücksichtigung des Grundfreibetrags.

tarifs), bei dem die kritische Gewinnschwelle erst bei 119.586 Euro lag, stellt die neue Rechtslage allerdings einen Rückschritt dar. Vergleicht man ausschließlich die Besteuerungssituation eines Einzelunternehmens vor und nach der Steuerreform 2009, so zeigt sich, dass diese aufgrund der massiven Entlastungswirkung des halben Durchschnittssteuersatzes gem. § 11a EStG vor der Steuerreform 2009 bis zu einer Gewinngröße von über 330.000 Euro günstiger war. Kritisch ist in diesem Zusammenhang allerdings anzumerken, dass man in diesem Gewinnbereich ohnehin bereits in der Rechtsform einer GmbH tätig sein wird. Hinzu kommt, dass beim Einzelunternehmen *de lege lata* der nicht entnommene Gewinn in begünstigte Wirtschaftsgüter investiert werden muss, während dieser nach alter Rechtslage lediglich zur Eigenkapitalstärkung im Unternehmen belassen werden musste und nach sieben Jahren überhaupt steuerfrei entnommen werden konnte. Von einer steuerlichen Gleichstellung der Rechtsformen kann nach wie vor keine Rede sein. Während die Kapitalgesellschaft nämlich nach Abzug der 25%igen KöSt 75 % ihres Gewinns investieren kann, beträgt der korrespondierende Prozentsatz vom Gewinn, der investiert werden kann, beim Einzelunternehmen lediglich rund 55 %. Um in der Tat Steuergerechtigkeit im Bezug auf Einzelunternehmer, die Kapital zur Eigenkapitalstärkung im Unternehmen belassen, und Kapitalgesellschaften herzustellen, bedürfte es *de lege ferenda* der Besteuerung nicht entnommener Gewinne ohne betragsmäßige Deckelung mit dem halben Durchschnittssteuersatz, wobei bei späterer Entnahme eine Nachversteuerung ohne zeitliche Beschränkung zu erfolgen hätte. Diese steuerliche Gesetzesmaßnahme würde insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen zugutekommen.

Befriedigender ist dagegen das Ergebnis einer vergleichenden Betrachtung der Besteuerungssituation von einem Einzelunternehmen und einer vollausschüttenden GmbH. Ein diesbezüglicher Steuerbelastungsvergleich ergibt, dass eine vollausschüttende GmbH nunmehr erst ab einem Gewinn von 187.440 Euro zur steuerlich günstigeren Rechtsform wird, sofern die Dividende mit 25%iger KEST besteuert wird und das Einzelunternehmen lediglich den Grundfreibetrag in Anspruch nimmt. Stellt man diesen Betrag dem korrespondierenden Schwellenwert vor der Steuerreform 2009 gegenüber, kann eine beträchtliche steuerliche Annäherung der Rechtsformen konstatiert werden. Dies trifft auch für den Fall zu, dass die Dividende mit dem halben Durchschnittssteuersatz besteuert wird. Während vor der Steuerreform 2009 die diesbezügliche kritische Gewinnschwelle bei 67.508 Euro lag, ist die vollausschüttende GmbH, deren Dividendenzahlung beim Gesellschafter mit dem halben Durchschnittssteuersatz besteuert wird, nunmehr erst ab einem Gewinn von 109.320 Euro aus steuerlicher Sicht günstiger als das Einzelunternehmen. Auch wenn es durch die Steuerreform 2009 im Zuge dieser Besteuerungsvariante zu einer steuerlichen Annäherung der Rechtsformen gekommen ist, ist die Möglichkeit der Besteuerung von Dividendenzahlungen mit dem halben Durchschnittssteuersatz vor dem Hintergrund des Postulats einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung dennoch schädlich. Den Idealfall stellt schließlich ein Steuerbelastungsvergleich zwischen einem in investitionsbegünstigte Wirtschaftsgüter investierenden Einzelunternehmen (maximale Inanspruchnahme des neuen Gewinnfreibetrags) und einer vollausschüttenden GmbH dar. In diesem Fall lässt sich unabhängig von der Besteuerung der Dividende beim Gesellschafter der GmbH faktisch steuerliche Rechtsformneutralität erzielen. Die theoretische kritische Gewinnschwelle liegt bei einer Dividendenbesteuerung mit 25%iger KEST bei 956.240 Euro bzw. bei einer Anwendung des halben Durchschnittssteuersatzes bei 878.120 Euro. Dabei darf allerdings wiederum nicht vernachlässigt werden, dass für den Einzelunternehmer ein Investitionszwang besteht. Im Ergebnis ist abschließend festzuhalten, dass im Zuge von Überlegungen hinsichtlich der optimalen Rechtsform kleiner und mittlerer Unternehmen steuerliche Erwägungen in diesem Gewinnbereich in den Hintergrund treten werden und sich der Unternehmer vielmehr von anderen Entscheidungskriterien leiten lassen wird.