

Einfluß der Besteuerung auf die Vorzüglichkeit verschiedener Unternehmensrechtsformen in den neuen Bundesländern (NBL)

BERNHARD FORSTNER

Institut für Betriebswirtschaft

Einleitung

Die Umstrukturierung der Landwirtschaft in den neuen Bundesländern (NBL) hat zu einer großen Vielfalt an Unternehmensrechtsformen geführt. Die Rechtsnachfolger früherer landwirtschaftlicher Produktionsgenossenschaften (LPGen) besitzen häufig Größenordnungen, die bis zur Wiedervereinigung in den alten Bundesländern weder für erstrebenswert noch für effizient bewirtschaftbar gehalten wurden. Obwohl das strukturpolitische Ziel der Agrarpolitik in den alten Bundesländern die Erhaltung und Förderung des sogenannten bäuerlichen Familienbetriebes gewesen ist (Agrarbericht 1989, Tz. 144 und 152), äußerte die Bundesregierung für die neuen Bundesländer von Beginn an ihre Unterstützung für eine Landwirtschaft mit Unternehmen verschiedenster Rechts- und Organisationsformen (Agrarbericht 1991, Tz. 141-143). Im § 2 des für die Umstrukturierung maßgeblichen Landwirtschaftsanpassungsgesetzes wurde die Chancengleichheit aller Eigentums- und Wirtschaftsformen im Wettbewerb festgeschrieben. An diesem Grundsatz ist die praktizierte Agrarpolitik mit ihren Mitteln der Steuer-, Förder-, Boden- und Sozialpolitik zu messen.

Die Unternehmensbesteuerung ist ein Bereich, in dem sich Vertreter von juristischen Personen (JPen), zu denen die LPG-Rechtsnachfolgeunternehmen in der Regel gehören, gegenüber den natürlichen Personen (NPen) benachteiligt fühlen. Eine Fülle von Veröffentlichungen und Verlautbarungen von seiten der Beratung, Wissenschaft und Politik unterstützen diese These.

Zielsetzung

In diesem Beitrag wird untersucht, ob durch die Steuerpolitik ein wettbewerbsverzerrender Einfluß auf die verschiedenen Unternehmensrechtsformen besteht. Außerdem wird geprüft, welche Größenordnungen dieser Einfluß gegebenenfalls hat und welche steuerlich bedeutsamen Teilaspekte dabei relevant sind.

Vorgehensweise

Anhand von einzelbetrieblichen Modellrechnungen wird versucht, die rechtsformabhängigen Steuerbelastungsdifferenzen zu ermitteln. Dabei wird auf die Methode der Veranlagungssimulation zurückgegriffen, weil diese in leicht nachvollziehbarer Weise (der Steuerveranlagung vergleichbar) zur Problemlösung beiträgt.

Der Beitrag ist in folgende Abschnitte gegliedert. Zu Beginn (1) wird auf die Bedeutung der Besteuerung für die Unternehmen eingegangen. Danach (2) werden die wesentlichen steuerlichen Besonderheiten im Bereich der Landwirtschaft im Zusammenhang mit den verschiedenen Unternehmensrechtsformen kurz dargestellt. Im folgenden Schritt (3) werden die Grundlagen der Kalkulationen und ihre Durchführung erläutert und nachfolgend (4) die Berechnungsergebnisse vorgestellt und interpretiert. Den Abschluß (5) bildet eine kurze Zusammenfassung.

1 Bedeutung der Besteuerung für die Unternehmen

In den alten Bundesländern ist die Steuerlast von landwirtschaftlichen Unternehmen vergleichsweise gering (Köhne und Wesche, 1991, S. 22). Die unter Struktur- und Einkommenschwäche leidende Landwirtschaft wird durch vielfältige Sonderregelungen gestützt. Die steuerlichen Begünstigungen zielen vorwiegend auf kleine und mittlere Familienbetriebe, die das Gros der Landbewirtschaftung ausmachen.

In den NBL dagegen wird die Landwirtschaft überwiegend von Großbetrieben in Form von JPen betrieben (Kruse, 1993, S. 6). Eine JP ist eine Körperschaft mit einer eigenen Rechts- und Handlungsfähigkeit und kann damit losgelöst von ihren Mitgliedern agieren bzw. behandelt werden (Guntz et al., 1992, S. 621f.). Für diese Unternehmensformen, die es in der Landwirtschaft der alten Bundesländer bislang kaum gab, wurden Übergangsregelungen geschaffen, die jedoch nur zum geringeren Teil landwirtschaftspezifisch sind. Dazu gehört beispielsweise die Befreiung der eingetragenen Genossenschaften (eGen) von der Gewerbesteuer (GewSt) bis 1993, sofern sie ausschließlich Land- und Forstwirtschaft (LuF) betreiben (§ 3 Nr. 14 a GewStG).

Aufgrund dieser vorübergehenden steuerlichen Begünstigungen und wegen anfänglicher Gewinnschwäche vieler landwirtschaftlicher Großunternehmen während des Anpassungsprozesses an die Marktwirtschaft blieben die Aspekte der Unternehmensbesteuerung bisher, insbesondere bei der für jedes LPG-Folgeunternehmen notwendigen Rechtsformwahl, häufig außer acht (Welschhof, Schmidt und Klaus, 1993, S. 42).

Während sich für kleine und mittelgroße landwirtschaftliche Unternehmen die Frage der Rechtsformwahl kaum stellt, spielt diese Frage für landwirtschaftliche Großunternehmen aus verschiedenen Gründen (z. B. Haftung, Finanzierung, Be-

Steuerszenarien	Einkommenssteuer (ESt)	Körperschaftsteuer (KSt)	Gewerbesteuer (GewSt)	Vermögenssteuer (VSt)	Solidaritätszuschlag (SZ)
Alte BL, bisher ¹⁾	max. 53 v.H.	36/50 v.H.	ja	ja	nein
Neue BL, bisher ¹⁾	max. 53 v.H.	36/50 v.H.	nur GewEST	nein	nein
Zukünftig, mit SZ ²⁾	max. 53 v.H.	30/45 v.H.	ja	ja	ja
Zukünftig, ohne SZ ²⁾	max. 53 v.H.	30/45 v.H.	ja	ja	nein

1) BL = Bundesländer
2) SZ = Solidaritätszuschlag; "Zukünftig" gilt für alle Bundesländer

Quelle: FORSTNER; FAL-BW (1994)

Übersicht 1: Steuerliche Rahmenbedingungen

steuerung, Leitung, etc.) eine wichtige Rolle. Dabei ist die betriebliche Steuerlast nur eines von mehreren Auswahlkriterien und sollte, auch unter dem Aspekt ständiger Steueränderungen, trotz ihrer relativ guten Quantifizierbarkeit nicht überbewertet werden. Denn zuerst müssen die entsprechenden Bemessungsgrundlagen erwirtschaftet werden, erst dann können steuerliche Vorteile in Anspruch genommen werden (Wesche, 1992, S. 7).

2 Strukturelemente der Unternehmensbesteuerung

2.1 Allgemeines

Als Unternehmenssteuern werden allgemein solche Steuerarten bezeichnet, deren Wirkungen in unternehmerischen Entscheidungsprozessen von Bedeutung sind (WÖHE, 1991, S. 6). In dieser Hinsicht sind vor allem Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern zu nennen.

Zu den *Ertragssteuern* gehören

- die Einkommenssteuer (ESt), die auf Einkünfte von NPen erhoben wird (Lohnsteuer und Kapitalertragssteuer gehören hierzu, werden aber anders erfaßt);
- die Körperschaftsteuer (KSt), mit der die Einkünfte von JPen belastet werden und
- die Gewerbeertragssteuer (GewEST), die nur gewerbliche Unternehmen betrifft.

Die ESt und die KSt unterscheiden sich unter anderem im Steuertarif. Dieser verläuft bei der ESt nicht linear wie bei der KSt. Zudem liegt der Spitzensteuersatz bei der ESt gegenwärtig (1994) mit 53 v.H. erheblich höher als bei der KSt mit 45 v.H. für einbehaltene Gewinne (siehe Übersicht 1). Die ausgeschütteten Gewinne der Körperschaft werden zwar gegenwärtig zunächst mit 30 v.H. KSt belastet. Diese wird aber beim Ausschüttungsempfänger, sofern er eine NP ist, zusammen mit der im Quellenabzugsverfahren erhobenen Kapitalertragssteuer (KapEST) im Rahmen des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens bei der individuellen ESt-Berechnung abgezogen und gegebenenfalls erstattet. Insofern werden an NPen ausgeschüttete Gewinne von Körperschaften letztlich nur mit dem individuellen Grenzsteuersatz der Empfänger belastet.

Die Kirchensteuer wird nicht in die Betrachtungen einbezogen, da sie in den neuen Bundesländern aufgrund überwiegender Konfessionslosigkeit (64 v.H. der Bevölkerung) keine große Bedeutung hat (Statistisches Bundesamt, 1992, S. 602).

Zu den *Substanzsteuern* zählen die Grundsteuer (GrSt), die Vermögenssteuer (VSt) und die Gewerkekapitalsteuer (GewKSt). Im Bereich der *Verkehrssteuern* ist insbesondere die Umsatzsteuer von Bedeutung,

die das Unternehmen zwar nicht wirtschaftlich trägt, die aber steuerliche Gestaltungsspielräume eröffnet. Die Umsatzsteuer bleibt in den folgenden Betrachtungen jedoch außer acht, da generell Regelbesteuerung unterstellt wird. Dies ist für die im folgenden zugrunde gelegten Marktfruchtbaubetriebe unter den Bedingungen der EG-Agrarreform mit einem hohen Anteil an mehrwertsteuerfreien Prämienzahlungen vertretbar, da unter diesen Umständen die Regelbesteuerung in der Regel gegenüber der auf NPen beschränkten Pauschalierung vorteilhaft ist. Ein weiterer Grund für dieses Vorgehen liegt in den hohen Vorsteuererstattungsbeträgen, die sich vor allem bei Unternehmen mit größeren Investitionsvorhaben im Fall der Regelbesteuerung ergeben. Letzteres hat sicherlich in den neuen Bundesländern eine große Bedeutung.

Aufgrund der Besonderheiten des deutschen Steuersystems ist es sinnvoll, bei den folgenden Untersuchungen einerseits zwischen Landwirtschaft und Gewerbe und andererseits zwischen NPen und JPen zu unterscheiden. Dabei sind die jeweiligen Trennlinien häufig identisch, weil JPen grundsätzlich Gewerbebetriebe kraft Rechtsform sind. Im folgenden wird deshalb meist auf die Unterschiede zwischen JPen und NPen eingegangen, wobei implizit auch die Trennung zwischen Gewerbe und Landwirtschaft erfaßt wird. Der Einbezug gewerblicher NPen in die Betrachtungen wird jeweils ausdrücklich angemerkt.

Ein wichtiger, steuerlich relevanter Bereich der Unterscheidung zwischen JPen und NPen liegt im Trennungs- bzw. Einheitsprinzip begründet.

Das *Trennungsprinzip* ermöglicht es Körperschaften, als eigenständige Steuersubjekte steuerlich wirksame schuldrechtliche Verträge mit ihren Gesellschaftern abzuschließen. Es führt aber auch dazu, daß die Unternehmensgewinne nicht automatisch wie bei natürlichen Personen für private Zwecke verwendet werden können, sondern in diesem Fall vorher durch ein Ausschüttungsverfahren auf die Gesellschafter verteilt werden müssen.

Das *Einheitsprinzip* (Mitunternehmerkonzeption) dagegen, das für NPen maßgebend ist, erlaubt keine steuerlich wirksamen schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen zwischen Unternehmen und (Mit-)Unternehmer (JACOBS, 1988, S. 73 und 431f.). Aufgrund dieser Unterscheidung kann bei den Gesellschaftern von Personengesellschaften und bei Einzelunternehmern nur eine Einkunftsart - entweder Einkünfte aus LuF oder Einkünfte aus Gewerbe - aus ihrem Unternehmen entstehen (Köhne und Wesche, 1990, S. 352f.). Aus außerbetrieblichen Quellen können die (Mit-)Unternehmer selbstverständlich auch noch Einkünfte anderer Einkunftsarten erzielen, wie z. B. Kapitaleinkünfte, Mieten und Pachten.

Im Unterschied dazu können Gesellschafter einer JP aufgrund des Trennungsprinzips aus ihrem Unternehmen Einkünfte verschiedener Einkunftsarten haben. Beispielsweise können sie Einkünfte aus unselbständiger Arbeit erzielen, wenn sie in ihrem Unternehmen abhängig beschäftigt sind. Falls die Gesellschafter ihrer Gesellschaft auch noch Flächen und Gebäude zur Nutzung überlassen, haben sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Kapitaleinkünfte aus ihrer "eigenen" Gesellschaft dagegen können diese Gesellschafter verbuchen, wenn sie der Gesellschaft Kapital im Rahmen eines Darlehensvertrages überlassen oder, wenn die Gesellschaft Gewinne ausschüttet, anstatt sie in die Rücklagen einzustellen. Da bei den einzelnen Einkunftsarten unterschiedlich große Möglichkeiten bestehen, Abzüge bei der Ermittlung der persönlichen Einkünfte in Ansatz zu bringen, entstehen Belastungsdifferenzen zwischen den Rechtsformen.

Das Trennungsprinzip ermöglicht über die Variation der Gewinnausschüttung eine Beeinflussung des Besteuerungszeitpunktes auf Gesellschafterebene. Die Gesellschafter einer JP müssen den im Unternehmen entstandenen Gewinn erst dann versteuern, wenn er ihnen zugeflossen ist (Zuflußprinzip), während die Gesellschafter einer Personengesellschaft den Gewinn schon im Zeitpunkt der Entstehung zu versteuern haben (Feststellungsprinzip). Auf diese Weise kann eine JP die Einkünfte ihrer Gesellschafter glätten und somit Steuern sparen, da die Gesellschafter im Fall der verzögerten Ausschüttung die KSt-Belastung auf Thesaurierung bzw. Rücklagenbildung im Jahr der Ausschüttung auf ihre ESt-Zahllast angerechnet bekommen.

Das in Verbindung mit dem Trennungsprinzip genannte *Ausschüttungsverfahren* ist nur für JPen von Bedeutung. Diese haben die Möglichkeit, den ausgewiesenen Gewinn entweder im Unternehmen als Rücklage einzustellen (= Thesaurierung) oder ihn teilweise bzw. vollständig an die Gesellschafter auszuschütten. Da beide Verfahren, die Thesaurierung und die Ausschüttung, unterschiedlich hoch besteuert werden (siehe Übersicht 1), ist in Abhängigkeit von den individuellen Verhältnissen des Unternehmens ein Vorteilhaftigkeitsvergleich anzustellen.

Eine Erhöhung der Ausschüttung ist solange von Vorteil, wie die aggregierte Grenz-Einkommenssteuerlast der Ausschüttungsempfänger noch unterhalb der Steuerbelastung bei Thesaurierung des Gewinnes im Unternehmen liegt. Da die

maximale Grenzbelastung bei der ESt mit 53 v.H. gegenwärtig über dem Thesaurierungssteuersatz von 45 v.H. liegt, ist es denkbar, daß unter bestimmten Bedingungen eine Thesaurierung im Unternehmen steuerlich vorteilhaft ist. Dieser Fall dürfte gegenwärtig in den NBL wenig Bedeutung haben, da die zu versteuernden Einkünfte der Gesellschafter in der Regel weit unterhalb des Spitzensteuersatzes belastet werden. Hier wird eine vollständige oder teilweise Gewinnthesaurierung unter den derzeitigen Bedingungen dazu führen, daß die Steuerbelastung einer identischen wirtschaftlichen Einheit bei einer JP ein Vielfaches derjenigen bei einer NP beträgt, zumal, wenn letztere nicht gewerbesteuerpflichtig ist.

Im Fall der Teil- bzw. Vollausschüttung bietet sich bei einer personalistisch strukturierten, das heißt aus wenigen Gesellschaftern bestehenden JP, das sogenannte "Schütt-aus-/Hol-zurück-Verfahren" an. Dabei wird der Gewinn an die Gesellschafter ausgeschüttet und über eine Kapitalerhöhung, eine stille Beteiligung oder einen Darlehensvertrag der Gesellschaft wieder zur Verfügung gestellt. Eine elementare Voraussetzung dieser Strategie ist ein kleiner und überschaubarer Gesellschafterkreis (WÖHE und BIEG, 1991, S. 197). Dieses Verfahren ist darauf angelegt, daß sich die wenigen Gesellschafter vor der Ausschüttung verbindlich auf eine Wiedergewährung dieser Finanzmittel an die Gesellschaft geeinigt haben. Der Vorteil dieser Vorgehensweise liegt darin, daß zum einen Steuervorteile wahrgenommen werden können und zum anderen die (Eigen-)Kapitaldecke des Unternehmens gesichert bleibt.

Eine wichtige Unterscheidung muß hinsichtlich der Besteuerungssachstatbestände gemacht werden. Die laufende (periodische) Besteuerung einerseits betrifft Sachverhalte, die regelmäßig wiederkehrend vorkommen, während die einmalige (aperiodische) Besteuerung andererseits nur außergewöhnliche bzw. unregelmäßig auftretende Vorfälle wie z. B. die Unternehmensgründung oder -auflösung betrifft (Jacobs, Brewi und Schubert, 1978, S. 3).

Dieser Beitrag bezieht sich ausschließlich auf die *laufende Besteuerung*, wozu auch Ergebnisse von Modellrechnungen vorgestellt werden. Die Berechnungen beruhen auf einer statischen Betrachtung, welche die oben genannten unterschiedlichen steuerlichen Gestaltungsspielräume der verschiedenen Rechtsformen nicht vollkommen erfassen kann. Die Bereiche Verlustvortrag und -rücktrag, Thesaurierungs- und Ausschüttungspolitik und weitere Gestaltungsmöglichkeiten mit dynamischen Wirkungen sind adäquat nur mittels mehrperiodigen Rechenansätzen zu erfassen. Auf diesem Gebiet, wie auch im Bereich der Gründungs- und Umwandlungsbesteuerung, sind weitere Betrachtungen anzustellen, um zu einer zuverlässigen Aussage bezüglich der steuerlichen Wettbewerbswirkungen zu gelangen.

Die Übertragbarkeit von Modellergebnissen ist aufgrund der weitreichenden *Dispositivität* des deutschen Gesellschaftsrechtes nur eingeschränkt möglich. Dieses gestattet es, daß eine GmbH z. B. durch Übernahme von selbstschuldnerischen Bürgschaften durch die Gesellschafter einer Personen-

Betriebsgröße:	1.000 ha LN
Betriebsform:	Marktfruchtbau
Gesellschafterzahl:	7 je Gesellschaft
Betriebseinkommen je ha:	1.000 DM
Boden:	
Eigenfläche/(Mit-)Unternehmer:	30 ha LN
Pachtpreis je ha:	250 DM
Arbeit:	
Arbeitslohn, brutto:	40.000 DM
Arbeitskräfte - Besatz:	0,7 AK je 100 ha LN
Kapital:	
Besatzkapital:	2.500 DM je ha LN
Umlaufkapital:	500 DM je ha LN
Eigenkapitalquote:	40 v.H.
Ausschüttungssatz:	100 v.H. (Vollausschüttung)
Fremdkapitalzinssatz:	8 v.H. (mittel- und langfristig)
	10 v.H. (kurzfristig)
Quelle: FORSTNER; FAL-BW (1994)	

Übersicht 2: **Annahmen im Modell in der Ausgangssituation**

gesellschaft vergleichbar gestaltet werden kann. Andererseits können auch eine NP wie eine GmbH ihre Haftung begrenzen (z. B. GbR-mbH), wodurch sich die verschiedenen Rechtsformen sehr ähnlich werden können.

2.2 Besonderheiten in der Landwirtschaft

Im Bereich der Landwirtschaft gibt es eine Vielzahl von steuerlichen Sonderregelungen, von denen die wichtigsten folgende sind:

- besondere Bewertungsregelungen der Aktiva (bes. §§ 33-41 Bewertungsgesetz (BewG));
- eine Reihe von exklusiven Freibeträgen (§§ 13 III, 14 a Einkommenssteuergesetz (EStG));
- eine vereinfachte und zudem überaus vorteilhafte Form der Gewinnermittlung für den Großteil der landwirtschaftlichen Betriebe nach sogenannten Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG),
- die Möglichkeit einer Steuerermäßigung um 2 000 DM (§ 34 e EStG);
- die Möglichkeit der Umsatzsteuerpauschalierung (§ 24 Umsatzsteuergesetz (UStG));
- die Möglichkeit der Lohnsteuerpauschalierung (3 v.H.) bei Aushilfskräften (§ 40 a III EStG).

Zusammengenommen führten diese Regelungen zu einem relativ geringen Beitrag der Landwirtschaft zum gesamten Steueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland, wobei sich dieser Beitrag in den Jahren von 1980 bis 1990 aufgrund seiner absoluten Konstanz relativ verringerte (Köhne und Wesche, 1990, S. 19f.).

3 Erläuterungen zum Kalkulationsmodell

Die Ermittlung der rechtsformabhängigen Steuerbelastungsdifferenzen erfolgt mittels eines Veranlagungsmodelles (vgl. Jacobs, 1988, S. 335). Der Vorteil dieses Modelles liegt in der Anschaulichkeit und unmittelbaren Nachvollziehbarkeit der einzelnen Rechenschritte, die ähnlich der Steuerveranlagung in der Praxis ablaufen.

Den nachfolgenden Betrachtungen liegt die Überlegung zugrunde, daß eine bestimmte Fläche (z. B. 3 000 ha LF) von einer unterschiedlichen Anzahl Unternehmen bewirtschaftet werden kann. Beispielsweise könnte dieses Areal von drei 1 000 ha-Unternehmen in Form von Einzelunternehmen mit

einer Vielzahl abhängig Beschäftigter genutzt werden. Denkbar wäre aber auch ein 3 000 ha-Unternehmen in Form einer GmbH, wobei sämtliche Beschäftigten gleichzeitig die alleinigen Gesellschafter des Unternehmens sind. Durch Variation der Rechtsform, der Gesellschafterzahl, der Unternehmensgröße und anderer ökonomisch wichtiger Faktoren kann deren Einfluß auf die Unternehmensteuerlast unter verschiedenen Bedingungen festgestellt werden.

Die Berechnungen gehen aus von einem Unternehmen mit 1 000 ha LF in der Form eines Marktfruchtbaubetriebes (siehe Übersicht 2). Dieses Unternehmen kann in allen nachfolgend betrachteten Rechtsformen geführt werden. Kleinere Unternehmen werden nicht in die Betrachtungen einbezogen, da diese die für einen sinnvollen Vergleich notwendigen Bedingungen nicht erfüllen.

Die nachfolgend betrachteten Größenordnungen der Unternehmen lassen personalistisch Strukturen erwarten. Dies bedeutet, daß die Entscheidungsfindung in wesentlichen Punkten nicht abgekoppelt von den Eigentumsrechten der Beteiligten ist. Aus diesem Grund ist es notwendig, bei den Berechnungen im Fall von Körperschaften die Steuerbelastung sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf der Ebene der Gesellschafter zu erfassen. Nur bei nicht-personenbezogenen größeren Gesellschaften oder bei Publikumsgesellschaften kann davon ausgegangen werden, daß die Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschafter keinen Einfluß auf die Entscheidungen im Unternehmen hat (Beranek, 1993, S. 28f.). Ebenso ist bei der Einzelunternehmung zu verfahren, bei der die Steuerbelastung der abhängig Beschäftigten durch Lohnsteuer in der Regel ebenfalls ohne Auswirkungen auf die unternehmerischen Entscheidungen bleibt.

In den Modellrechnungen wird davon ausgegangen, daß nur Einnahmen aus dem landwirtschaftlichen Unternehmen bestehen. Außerdem liegt den Kalkulationen eine absolute Gleichverteilung der Einkommen, der verpachteten Flächen, der familiären und der privaten Vermögensverhältnisse zugrunde.

Von den in der Landwirtschaft möglichen Rechtsformen werden nur diejenigen in die Berechnungen einbezogen, die größere Unterschiede bezüglich Steuerbelastung erwarten lassen und in der Praxis von Bedeutung sind. Neben dem Einzelunternehmen sind dies

- die Gesellschaft bürgerlichen Rechtes (GbR) als Vertreterin der Personengesellschaften;
- die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) als Vertreterin der Kapitalgesellschaften;
- die GmbH & Co. KG als Vertreterin der Mischgesellschaften und
- die eingetragene Genossenschaft (eG).

Die GmbH & Co. KG und die eG werden sowohl als gewerbliches als auch als LuF betreibendes Unternehmen in den Berechnungen berücksichtigt. Dieser unterschiedliche Status hat bedeutende steuerliche Konsequenzen. Die GmbH & Co. KG kann durch die Beteiligung eines Kommanditisten, der eine NP sein muß, an der Geschäftsführung die Gewerblichkeit vermeiden und Einkünfte aus LuF erzielen (§ 15 III 2 EStG). Die eG kann in keinem Fall Einkünfte aus LuF haben. Sie wird aber, falls sie ausschließlich LuF (eG-LuF) betreibt, steuerlich günstiger behandelt. Der Fall der gewerblich besteuerten Genossenschaft ist kalkulatorisch mit dem der GmbH identisch und wird deshalb nicht extra aufgeführt.

In den nachfolgenden Berechnungen werden sämtliche Ertrags- und Substanzsteuern inklusive deren Abhängigkeiten und Interdependenzen berücksichtigt. Mit Hilfe des Modells können relativ einfach Variationsrechnungen bezüglich ökonomisch relevanter Einflußgrößen durchgeführt werden. Schwerpunkte der Berechnungen sind die Auswirkungen von Betriebsgröße, Gesellschafterzahl, Eigenkapitalanteil und Gewinnausschüttungsgrad auf die relative Vorzüglichkeit der verschiedenen Rechtsformen hinsichtlich ihrer Steuerbelastung.

Die Variationsrechnungen werden für verschiedene Steuerszenarien durchgeführt, wodurch den unterschiedlichen steuerlichen Rahmenbedingungen in den neuen Bundesländern vor und nach Einführung des Standortsicherungs- und Solidaritätszuschlagsgesetzes (Bundessteuerblatt A, 1993, S. 523ff. und S. 774ff.) Rechnung getragen werden soll.

Steuerszenarien	EU	GbR	GmbH	eG-LuF*	GmbH & Co. KG (LuF)	GmbH & Co. KG (Gew.)
in Tsd. DM						
Alte Bundesländer, bisher	175	105	111	51	105	207
Neue Bundesländer, bisher	171	105	99	45	105	200
Zukünftig, mit SZ ¹⁾	186	113	126	67	112	214
Zukünftig, ohne SZ ¹⁾	174	105	105	44	103	205
relativ						
Alte Bundesländer, bisher	166	100	106	48	100	197
Neue Bundesländer, bisher	163	100	94	43	100	190
Zukünftig, mit SZ ¹⁾	164	100	111	59	99	190
Zukünftig, ohne SZ ¹⁾	165	100	100	42	98	195
1) SZ = Solidaritätszuschlag; "Zukünftig" gilt für alle Bundesländer						
* Seltener Fall, Erläuterungen im Text unter Punkt 3						
Quelle: FORSTNER; FAL-BW (1994)						

Tabelle 1: Steuerbelastung der Unternehmen bei Variation der Steuerszenarien (Annahmen: 1000 ha LF, Gesellschafter, 40. v.H. EK-Anteil, Vollausschüttung)

Die wichtigsten Details der im jeweiligen Szenarium zugrunde gelegten Steuerverhältnisse sind aus Übersicht 2 zu entnehmen.

4 Modellergebnisse

Zunächst werden die Ergebnisse für die bisherigen steuerlichen Bedingungen in den neuen Bundesländern (Szenarium "NBL, bisher") vorgestellt. Zum Vergleich wird auch auf die Bedingungen in den alten Bundesländern eingegangen. Daran anschließend werden die Veränderungen bezüglich der Steuerbelastung der einzelnen Unternehmensrechtsformen infolge des Standortsicherungs- und Solidaritätszuschlagsgesetzes (Szenarium "NBL, zukünftig") erläutert. Die Situation ohne Solidaritätszuschlag wird ebenfalls dargestellt. Die Zukunftsszenarien gelten gleichermaßen für die alten und neuen Bundesländer.

Um eine gewisse Systematik der Betrachtungen einhalten zu können, wurde auf eine Betrachtung vieler steuermindernder Gestaltungsmöglichkeiten, insbesondere bei juristischen Personen, wie z. B. Pensionsrückstellungen für geschäftsführende Gesellschafter, Gesellschafterdarlehen und andere schuldrechtliche Verträge zwischen Gesellschafter und Gesellschaft verzichtet.

Die wichtigsten Ergebnisse werden im folgenden im Überblick dargestellt, wobei als Referenzsystem jeweils die Personengesellschaft GbR dient.

4.1 Bisheriger Steuerrahmen in den NBL

Unter den steuerlichen Rahmenbedingungen des Szenariums "NBL, bisher" wird aus Tabelle 1 deutlich, daß unter der Annahme von Vollausschüttung die Steuerlast der JPen niedriger ist als die der NPen. Das Einzelunternehmen und die gewerbliche GmbH & Co. KG haben erhebliche steuerliche Nachteile gegenüber den anderen Rechtsformen.

Obwohl das Einzelunternehmen aufgrund der Einkommenskonzentration und der Steuerprogressionswirkung eine

hohe Steuerlast zu tragen hat, kann es dennoch für einen einzelnen Unternehmer sinnvoll sein, das gesamte unternehmerische Risiko allein zu tragen. Denn nach Steuern wird er im Erfolgsfall immer noch eine höhere Eigenkapitalbildung aufweisen, als wenn er sich als Gesellschafter an einem Gesellschaftsunternehmen gleicher Größe beteiligen würde. Diese zusätzliche Eigenkapitalbildung ist die Entlohnung für sein alleiniges Haftungsrisiko und die Leitung des Unternehmens.

Die gewerbliche GmbH & Co. KG trägt die höchste Steuerlast aller Rechtsformen, denn sie hat folgende Nachteile:

- Sie muß im Unterschied zu den anderen Personengesellschaften GewSt zahlen. Dabei gilt jedoch im Bereich der GewEST für NPen ein Freibetrag von 48 000 DM und nachfolgend eine Staffelregelung, bis ab einem Gewerbeertrag von 144 000 DM dieselbe Steuermeßzahl gilt, wie bei allen übrigen Gewerbebetrieben (§ 11 GewStG).
- Die Bemessungsgrundlage der GewEST kann nicht durch zivilrechtliche Verträge mit den Gesellschaftern vermindert werden, wodurch eine wesentlich höhere GewSt als bei den JPen anfällt.

Eine LuF betreibende GmbH & Co. KG unterscheidet sich steuerlich nur marginal von den sonstigen Personengesellschaften, wenn der Anteil der GmbH, wie in den Modellrechnungen geschehen, auf ihr Mindeststammkapital von 50 000 DM beschränkt bleibt. Der GmbH kommt entsprechend ihrem minimal gehaltenen Stammkapital nur ein kleiner Gewinnanteil zu. Damit wird die GewSt gering gehalten und das im Vergleich zum land- und forstwirtschaftlichen (LuF) Vermögen höher zu versteuernde Betriebsvermögen minimiert.

Unter den Gesellschaftsunternehmen ist die GmbH günstiger einzuordnen als die GbR, da die GmbH als JP aufgrund der steuerlichen Anerkennung von zivilrechtlichen Verträgen (Lohn-, Miet-, Pacht- und Darlehensverträge) mit ihren Gesellschaftern einen wesentlich geringeren Gewinn zu versteuern hat. Die Gesellschaftsunternehmen profitieren durch die Verteilung des Gewinnes auf mehrere Gesellschafter von einem "Gesellschafter-Splitting", ähnlich dem Ehegatten-Splitting. Darüber hinaus haben die GmbH-Gesellschafter gegenüber den GbR-Mitunternehmern den Vorteil, daß sie bei Ausschüttung von Gewinnanteilen Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen und somit den 6 100/12 200 DM-Freibetrag (Sparer-Freibetrag plus Werbungskostenpauschale) je ledigen bzw. verheirateten Gesellschafter nutzen können. Sie geraten deshalb später als die GbR-Gesellschafter in ungünstigere ESt-Tarifzonen. GbR-Mitunternehmer können von dem Einkommen, das sie aus ihrer Gesellschaft erzielen, nur den LuF Freibetrag in Höhe von 2 000/4 000 DM abziehen. Dieser Freibetrag steht den GmbH-Gesellschaftern nicht zu.

Im Vergleich zu den steuerlichen Rahmenbedingungen in den alten Bundesländern profitieren alle Rechtsformen mehr oder weniger von den Steuererleichterungen in den NBL (siehe Tabelle 1). Die JPen ziehen aus diesen Regelungen einen größeren Vorteil als die NPen, da die dreifache Substanzsteuerbelastung der JPen durch die Doppelbesteuerung

bei der VSt und die zusätzliche Belastung mit GewKSt entfallen.

Die LuF betreibende Genossenschaft (eG-LuF) besitzt in dieser Modellrechnung bei angenommener Vollausschüttung der Gewinne durchgehend die höchste Wettbewerbsposition.

Ihre Vorzüglichkeit beruht darauf, daß sie einerseits, sofern sich ihre Betätigung auf LuF beschränkt, gemäß § 3 Nr. 14 a GewStG bis einschließlich 1993 wie die NPen von der GewSt befreit ist und andererseits als JP durch Vertragsgestaltungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter den zu versteuernden Gewinn mindern kann.

Nach 1993 fällt für die meisten eGen die GewSt-Befreiung weg, weil sie in der Regel die folgenden Auflagen, die der Gesetzgeber an eine weitere Befreiung von der GewSt anlegt (§ 3 Nr. 14 GewStG, 34 a GewStR), nicht erfüllen können:

- Genossen müssen der Genossenschaft Flächen oder Gebäude zur Bewirtschaftung zur Verfügung stellen.
- Dabei darf die Relation des Wertes der überlassenen Wirtschaftsgüter zum Wert der insgesamt überlassenen Wirtschaftsgüter nicht wesentlich abweichen vom entsprechenden Verhältnis der Geschäftsanteile.
- Rein kapitalmäßige Beteiligungen sind ausgeschlossen.

Würden sie diese Auflagen jedoch erfüllen, könnten sie neben der Befreiung von der GewSt einen zusätzlichen Freibetrag bei der VSt in Höhe von 100 000 DM (§ 7 I VStG) und bei der KSt in Höhe von 30 000 DM (§ 25 KStG) für eine Dauer von 10 Jahren ab Unternehmensgründung in Anspruch nehmen. Die generelle Befreiung von GewKapSt und VSt in den NBL bleibt bis einschließlich 1995 bestehen.

4.2 Zukünftiger steuerlicher Rahmen

Die unter Punkt 3 (Übersicht 1) vorgestellten, nach 1993 eintretenden Steueränderungen werden im Szenarium "zukünftig, mit SZ" so behandelt, als wären sie in uno actu eingetreten. Dazu gehören die Senkung der KSt und die Kappung des ESt-Höchstsatzes auf Einkünfte aus Gewerbe ab 1994, die Erhebung des Solidaritätszuschlages (SZ) ab 1995 und die Belastung mit VSt (unter teilweise verändertem Steuersatz und Freibetrag) sowie GewKapSt ab 1996. Damit entfallen die bisher speziell für die NBL gewährten Steuervorteile. Die zukünftigen Steuerszenarien gelten also für die neuen und alten Bundesländer gleichermaßen.

Diese Steueränderungen sind im Vergleich zum Szenarium "NBL, bisher" in ihrer Wirkung nicht rechtsformneutral (siehe Tabelle 1). Verzerrende Wirkungen zum Nachteil von JPen entstehen beispielsweise durch die fehlende Anrechenbarkeit des SZ auf die KSt bei der ESt-Ermittlung der Gesellschafter im Ausschüttungsfall. Aus diesem Grund kommt es wie bei der VSt zu einer Doppelbesteuerung, während der Unternehmensertrag bei NPen nur einfach dem SZ unterliegt. Dieser Effekt wiegt um so schwerer, je höher der Ausschüttungsgrad und der Unternehmensgewinn sind. Dadurch wird insbesondere die ohne Solidaritätszuschlag günstigste Gewinnverwen-

dungsstrategie der JPen belastet und in ihrer Wettbewerbsfähigkeit benachteiligt.

Alle gewerblichen Unternehmen, zu denen sämtliche JPen kraft Rechtsform zählen, werden ab 1996 zusätzlich zur bisher gültigen GewESt mit der GewKSt belastet. Die Erhebung der VSt führt ebenfalls zu einer Benachteiligung der JPen, da ihr Betriebsvermögen zum einen einer Doppelbesteuerung auf der Ebene der Gesellschaft und der Gesellschafter unterliegt und zum anderen in der Regel ungünstiger bewertet wird (z. B. mittels Stuttgarter Verfahren) als LuF Vermögen von JPen. Neben diesen Steueränderungen, die in vielen Fällen nachteilig für JPen wirken, stellt die ab 1994 gültige Senkung der KSt von 36/50 v.H. auf 30/45 v.H. bei Ausschüttung bzw. Thesaurierung des verwendbaren Eigenkapitals (vEK) eine steuerliche Entlastung für die JPen dar.

Im Durchschnitt werden die Unternehmen im Szenarium "Zukunft, mit SZ" steuerlich stärker belastet. Bei Vollausschüttung des vEK bei JPen führen diese Regelungen zu einer Verschlechterung der Wettbewerbsstellung gegenüber den NPen. Je geringer der Ausschüttungsanteil ist, desto niedriger fällt diese Schlechterstellung aus, da die Doppelbesteuerung durch den SZ umgangen wird. Bei sehr niedrigen Ausschüttungsgraden und hohen individuellen Grenzsteuersätzen der Gesellschafter ist sogar eine relative Besserstellung der JPen im Vergleich zum Szenarium "NBL, bisher" möglich.

Die neu eingeführten Regelungen führen zu einer relativen Begünstigung der Eigenkapitalbildung bei den JPen, wenngleich es in vielen Fällen immer noch vorteilhafter sein wird, den Gewinn auszuschütten.

Im Fall der Abschaffung des Solidaritätszuschlages unter Beibehaltung der übrigen Steuerregelungen werden die JPen in der Regel steuerlich stärker entlastet als die NPen (siehe Tabelle 1). Zum einen wird die bei Gewinnausschüttung durch den Solidaritätszuschlag erfolgte Doppelbesteuerung bei JPen aufgehoben. Zum anderen entfällt dann die Mehrbelastung der Körperschaften im Fall der Gewinnthesaurierung, die dadurch entsteht, daß der Solidaritätszuschlag meist auf eine höhere Steuerbasis (45 v.H.) erhoben wird als bei den NPen.

4.3 Einfluß der betrieblichen Situation auf die rechtsformabhängige Steuerlast

In den folgenden Abschnitten wird die Wirkung von wichtigen ökonomischen Einflußfaktoren auf die Steuerbelastung der verschiedenen Unternehmensrechtsformen unter den steuerlichen Bedingungen des Szenariums "NBL, bisher" untersucht.

Betriebsgröße	EU	GbR	GmbH	eG-LuF*	GmbH & Co. KG (LuF)	(Gew.)
in-Tsd. DM						
1.000 ha LF	171	105	99	45	105	200
2.000 ha LF	374	244	221	123	242	387
3.000 ha LF	577	401	361	226	398	602
4.000 ha LF	780	587	518	354	582	840
5.000 ha LF	983	790	692	505	785	1079
relativ						
1.000 ha LF	163	100	94	43	100	190
2.000 ha LF	154	100	91	50	99	159
3.000 ha LF	144	100	90	56	99	150
4.000 ha LF	133	100	88	60	99	143
5.000 ha LF	125	100	88	64	99	137
* Seltener Fall, Erläuterungen im Text unter Punkt 3						
Quelle: FORSTNER; FAL-BW (1994)						

Tabelle 2: **Steuerbelastung der Unternehmen bei Variation der Betriebsgröße (Annahmen: "NBL, bisher", 7 Gesellschafter, 40 v.H. EK-Anteil, Vollausschüttung)**

a) Einfluß der Betriebsgröße

In der Ausgangsposition mit 1 000 ha LF haben JPen steuerliche Vorteile gegenüber den NPen. Mit Ausnahme der gewerblichen GmbH & Co. KG haben die Gesellschaftsunternehmen deutliche Steuervorteile gegenüber den Einzelunternehmen (siehe Tabelle 2).

Bei Zunahme der Betriebsgröße und Vollausschüttung wachsen die relativen und absoluten Differenzen in der Steuerbelastung zwischen GbR und GmbH aufgrund der höheren Grenzsteuerlast des zusätzlichen Einkommens bei den Personengesellschaften bzw. deren Mitunternehmern an.

Die LuF betreibende Genossenschaft trägt die geringste Steuerlast, da sie einerseits wie die GbR von der GewSt befreit ist und andererseits die Vorteile einer JP bezüglich der steuerlichen Anerkennung von schuldrechtlichen Verträgen genießt.

b) Einfluß des Ausschüttungsverhaltens bei JPen

Unter den Bedingungen niedriger Einkommen der Gesellschafter und relativ hoher Gewinne der Unternehmen sind hohe Ausschüttungsgrade einer einseitigen Thesaurierungsstrategie eindeutig überlegen. Auch eine LuF betreibende eG wird bei einem hohen Thesaurierungsgrad höher belastet als eine GbR. Je höher der einbehaltene Gewinnanteil ist, desto mehr verlieren JPen an Wettbewerbskraft gegenüber den NPen (siehe Tabelle 3).

Mit zunehmenden Gesellschaftergewinnen nimmt der Nachteil durch Thesaurierung ab und verkehrt sich ab aggregierten individuellen Grenzsteuersätzen von über 50 v.H. in einen Vorteil zugunsten der JPen. Diese Interpretation berücksichtigt nicht die eventuell verminderte Kapitalverfügbarkeit für das Unternehmen im Ausschüttungsfall, die jedoch durch das "Schütt-aus-/Hol-zurück-Verfahren" kompensiert werden kann.

c) Einfluß der Gesellschafterzahl

Grundsätzlich werden Gesellschaftsunternehmen durch die Verteilung des Gewinnes auf mehrere Steuerschuldner steuerlich entlastet. Der Grund dafür liegt in der Verminderung der Steuerprogressionswirkung bei höher zu versteuernden Einkommen je Veranlagtem (siehe Tabelle 4).

Mit zunehmender Gesellschafterzahl bei den Gesellschaftsunternehmen verlieren Einzelunternehmen an relativer Wettbewerbsfähigkeit, weil bei Gesellschaftsunternehmen die Freibeträge bei der Ermittlung der ESt (Werbungskostenpauschale, Kapitalertragfreibetrag) mehrfach genutzt werden und die zusätzlichen Kinderfreibeträge sowie Sonderausgabenabzüge das insgesamt zu versteuernde Einkommen stark vermindern.

Ausschüttungsanteil	EU	GbR	GmbH	eG-LuF*	GmbH & Co. KG (LuF)	(Gew.)
in Tsd. DM						
10 v.H. des Gewinns	171	105	214	169	113	208
50 v.H. des Gewinns	171	105	155	106	109	204
100 v.H. des Gewinns	171	105	99	45	105	200
relativ						
10 v.H. des Gewinns	163	100	204	161	108	198
50 v.H. des Gewinns	163	100	147	100	104	194
100 v.H. des Gewinns	163	100	94	43	100	190
* Seltener Fall, Erläuterungen im Text unter Punkt 3						
Quelle: FORSTNER; FAL-BW (1994)						

Tabelle 3: Steuerbelastung der Unternehmen bei Variation der Gewinnausschüttung (Annahmen: "NBL, bisher", 7 Gesellschafter, 40 v.H. EK-Anteil)

Gesellschafterzahl	EU	GbR	GmbH	eG-LuF*	GmbH & Co. KG (LuF)	(Gew.)
in Tsd. DM						
7 Gesellschafter	577	401	361	226	398	602
10 Gesellschafter	577	369	335	192	367	591
15 Gesellschafter	577	347	312	163	346	606
relativ						
7 Gesellschafter	144	100	90	56	99	150
10 Gesellschafter	157	100	91	52	99	160
15 Gesellschafter	166	100	90	47	100	174
* Seltener Fall, Erläuterungen im Text unter Punkt 3						
Quelle: FORSTNER; FAL-BW (1994)						

Tabelle 4: Steuerbelastung der Unternehmen bei Variation der Gesellschafterzahl (Annahmen: "NBL, bisher", 3000 ha LF, 40 v.H. EK-Anteil, Vollausschüttung)

Eigenkapitalanteil	EU	GbR	GmbH	eG-LuF*	GmbH & Co. KG (LuF)	(Gew.)
in Tsd. DM						
10 v.H.	147	93	90	39	94	172
30 v.H.	163	101	96	43	101	193
60 v.H.	187	122	105	49	113	212
90 v.H.	211	135	114	56	135	230
100 v.H.	219	140	118	59	139	236
relativ						
10 v.H.	159	100	97	42	102	185
30 v.H.	161	100	95	42	100	191
60 v.H.	153	100	86	40	93	174
90 v.H.	156	100	85	42	100	170
100 v.H.	156	100	84	42	100	169
* Seltener Fall, Erläuterungen im Text unter Punkt 3						
Quelle: FORSTNER; FAL-BW (1994)						

Tabelle 5: Steuerbelastung der Unternehmen bei Variation des Eigenkapitalanteils (Annahmen: "NBL, bisher", 1000 ha LF, 7 Gesellschafter, Vollausschüttung)

Die gewerbliche GmbH & Co. KG verliert mit steigender Gesellschafterzahl ebenfalls an Wettbewerbskraft gegenüber den anderen Gesellschaftsunternehmen, weil die GewEST unabhängig von der Gesellschafterzahl ist. Dieser Betrag ist wegen der Nichtanerkennung von schuldrechtlichen Verträgen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft wesentlich höher als beispielsweise bei der GmbH. Außerdem wird die vorherige gewinnmindernde Lohnzahlung an Fremdarbeitskräfte im Fall steigender Gesellschafterzahl bei gleichbleibender Unternehmensgröße zum Vorabgewinn der zusätzlichen Gesellschafter, wodurch der insgesamt zu versteuernde Gewinnbetrag des Unternehmens steigt. Dies wirkt sich wiederum negativ auf die Höhe der GewEST aus. Der Vorteil des Gesellschafter-Splittings wird hier durch andere Effekte überkompensiert.

d) Einfluß des Eigenkapitalanteiles

Ein variierender Eigenkapitalanteil (EK-Anteil) löst Steuerwirkungen aus (siehe Tabelle 5). Bei niedrigem EK-Anteil am Gesamtkapital muß der nicht durch EK gedeckte Anteil durch Fremdkapital (FK) finanziert werden. Dies führt bei allen Rechtsformen zu gewinnmindernden Zinszahlungen und in der Folge zu geringeren Belastungen mit Ertragssteuern.

Die Körperschaft hat im Unterschied zur NP die Möglichkeit, durch Gesellschafterdarlehen den Erfolg des Unternehmens um die Hälfte der Dauerschuldzinsen zu vermindern (§ 8 Nr. 1 GewStG) und gleichzeitig den Gesellschaftern über Zinszahlungen zusätzliche

Einkünfte zukommen zu lassen. Die Gesellschafter-Fremdfinanzierung führt darüber hinaus auch zu substanzsteuerlichen Vorteilen, weil die Betriebsschulden den Einheitswert des Betriebsvermögens mindern (§ 103 I BewG).

Hohe EK-Anteile erhöhen die Steuerbemessungsgrundlagen für die VSt und GewKapSt, die jedoch beide bis 1995 in den NBL nicht erhoben werden. Die ansonsten auftretenden Nachteile von JPen gegenüber nichtgewerblichen NPen durch die doppelte VSt-Belastung und die Benachteiligung durch Höherbewertung der Wirtschaftsgüter bei der VSt und GewKapSt unterbleiben somit vorerst.

e) Einfluß des Lohnniveaus

Auf die besonderen Möglichkeiten der Begünstigung des Geschäftsführers bei einer JP wird in diesem Beitrag nicht eingegangen, obwohl sie steuerlich vorteilhafte Ergebnisse ermöglichen. Die Steuerbelastung der JPen wird somit in den hier vorgestellten Rechenergebnissen tendentiell überschätzt.

Mit steigendem Lohnniveau verändern sich die Steuerbelastungsrelationen. Das Einzelunternehmen hat aufgrund ansteigender Lohnzahlungen einen entsprechend geringeren Gewinn zu versteuern und entgeht somit sukzessiv der Steuerprogression. Die Steuerbelastung der Personengesellschaften bleibt dagegen unverändert, solange alle Beteiligten Mitunternehmer sind.

Anderenfalls tritt der gleiche Sachverhalt wie bei den Einzelunternehmen ein. Die JPen haben im Fall der Gewinnausschüttung den Vorteil, daß den Gesellschaftern bei Einkünften aus Kapitalvermögen ein höherer Freibetrag eingeräumt wird, als den (Mit-)Unternehmern der NPen. Dieser Vorteil verkehrt sich jedoch bei sehr hohen Lohnzahlungen an die Gesellschafter in das Gegenteil, da einerseits hohe ESt-Belastungen ohne die Gewährung des Freibetrages auf lauf Einkünfte entstehen und andererseits die hohen Freibeträge auf Kapitalerträge mangels verbleibender Gewinnverteilungsmasse nicht mehr voll genutzt werden können.

f) Einfluß der Höhe des Betriebseinkommens

Ein hohes oder niedriges Betriebseinkommen je Hektar führt zu ähnlichen Steuerwirkungen wie die Variation der Unternehmensgröße oder des Eigenkapitalanteils, ohne die substanzsteuerlichen Implikationen nach sich zu ziehen, da die Substanz des Unternehmens bei der einperiodigen Betrachtung nicht berührt wird.

Die zuletzt erläuterten Auswirkungen von betrieblichen Situationen auf die rechtsformabhängige Steuerlast der Unternehmen ändern sich unter den hier diskutierten verschiedenen Szenarien kaum.

5 Zusammenfassung

Der Umstrukturierungsprozeß in den neuen Bundesländern führte dazu, daß in den neuen Bundesländern heute der überwiegende Teil der landwirtschaftlichen Nutzfläche von Unternehmen in Form juristischer Personen bewirtschaftet wird. In der Literatur, aber auch von vielen Beratern, Unternehmens-

leitern und Politikern wird die Ansicht vertreten, daß diese Unternehmen in mehrfacher Hinsicht, darunter auch im Bereich der Unternehmensbesteuerung, gegenüber den natürlichen Personen benachteiligt werden. Im vorliegenden Beitrag wird anhand der Ergebnisse von Modellkalkulationen aufgezeigt, daß Unternehmen in Form juristischer Personen einige speziell für die Landwirtschaft gewährte Steuervorteile nicht in Anspruch nehmen können und zudem aufgrund ihrer Rechtsform zusätzliche Nachteile bezüglich Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer (Thesaurierungsfall) und Vermögenssteuer erleiden. Durch besondere Unternehmensstrategien, wie beispielsweise durch Vollausschüttung des Gewinnes, lassen sich diese Nachteile gegenüber natürlichen Personen aber weitgehend vermeiden. Die juristischen Personen können aufgrund vielfältiger zivilrechtlicher Verträge mit ihren Gesellschaftern den zu versteuernden Gewinn erheblich vermindern.

Um die finanziellen Größenordnungen der steuerlichen Belastung unterschiedlicher Rechtsformen abschätzen zu können, wurden Modellrechnungen für zwei Szenarien durchgeführt. Zum einen wurden die steuerlichen Rahmenbedingungen in den neuen Bundesländern vor Inkrafttreten des Standortsicherungsgesetzes zugrunde gelegt und zum anderen die Bedingungen nach Inkrafttreten inklusive des Solidaritätszuschlagsgesetzes. Nach diesen Vorgaben wurde für verschiedene Rechtsformen die Steuerbelastung und deren Veränderung durch Variation verschiedener ökonomischer Einflußgrößen kalkuliert.

Als ökonomischer Einflußfaktor mit dem größten Gewicht hinsichtlich der Veränderung der Steuerbelastung wurde der Grad der Gewinnausschüttung identifiziert. Bei Annahme von Vollausschüttung der Gewinne bei juristischen Personen zeigte sich, daß diese bei den bisherigen steuerlichen Regelungen in den neuen Bundesländern gegenüber Personengesellschaften und Einzelunternehmen steuerliche Vorteile aufwiesen. Wird anstelle der Vollausschüttung bei den juristischen Personen eine teilweise oder vollständige Thesaurierung des Gewinnes vorgenommen, treten insbesondere bei niedrigen Unternehmensgewinnen gravierende Nachteile gegenüber den natürlichen Personen auf.

Die auslaufenden Steuerbegünstigungen in den neuen Bundesländern und das Solidaritätszuschlagsgesetz führen zu einer deutlichen Schlechterstellung juristischer Personen im Vergleich zu den Personengesellschaften.

Die vorgestellten Ergebnisse werden durch die Art des hier verwendeten Modellbetriebes und die dabei getroffenen Annahmen erheblich beeinflusst. Sie können darum nicht für alle Fälle gültig sein. Insbesondere ist zu beachten, daß im Einzelfall spezielle steuerliche Unternehmensstrategien die Ergebnisse in verschiedenen Richtungen stark beeinflussen können.

The impact of taxation on the competitiveness of enterprises in different legal entities in the new federal states (FNL)

The restructuring process in the five new laender (FNL) lead to a variety of legal entities in agricultural enterprises. As yet the main part of total farm land is still managed by juristic persons. It is a widespread view that this type of enterprise has disadvantages among other things in the field of taxation.

In this paper it is tried to show whether juristic persons are charged with higher taxes than enterprises in form of natural persons in agriculture.

For that purpose the main legal entities of enterprises in agriculture have been compared with respect to different tax frames. Each frame has been considered by varying important economic variables like the size of enterprise, the portion of ownership capital and the degree of profitdistribution to the capital owners.

A major result of this analysis is the high influence of the degree of profitdistribution upon the competitiveness between juristic and natural persons. In the case of high profitdistribution degrees juristic persons are very competitive. On the contrary low profitdistribution rates charge them with much higher tax payments than enterprises without an own legal capacity.

The special tax regulations in the FNL especially favour juristic persons compared with the tax frame in former West Germany.

In 1993 tax laws were passed in order to secure Germanys economic attractiveness and to finance the vast capital flow from West to East Germany. These new regulations trigger a slight disadvantage in competitiveness to the juristic persons in comparison with natural persons.

Literatur

Agrarbericht 1989 und 1991: Agrar- und ernährungspolitischer Bericht der Bundesregierung. Bonn 1989 und 1991.

Bea, F. X.; Dichtl, E.; Schweitzer, M. (Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. I: Grundfragen. Fischer, Stuttgart 1988.

Beraneck, A.: Die steuerlich optimale Rechtsform der Unternehmung. Steuer und Wirtschaft, Hamburg 1993.

Bundessteuerblatt, Ausgabe A, Nr. 16/1993. S. 774-794.

Guntz, D. et al.: Creifelds Rechtswörterbuch. Hrsg. von Kaufmann, H. Beck, München 1992.

Hennerkes, B. H.; May, P.: Überlegungen zur Rechtsformwahl im Familienunternehmen (I). In: Der Betrieb, Heft 9/1988, S. 483-489.

Jacobs, O. H.: Unternehmensbesteuerung und Rechtsform. Beck, München 1988.

Jacobs, O. H.; Brewi, K.; Schubert, R.: Steueroptimale Rechtsform mittelständischer Unternehmen. Vahlen, München 1978.

Köhne, M.; Wesche, R.: Landwirtschaftliche Steuerlehre. Ulmer, Stuttgart 1990.

Kruse, S.: Entwicklung der Betriebsstrukturen in den neuen Ländern. In: AID Informationen, 42. Jg. (1993), Nr. 20.

Rose, G.: Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Unternehmensrechtsformwahl. In: Beiträge zum Zivil-, Steuer- und Unternehmensrecht. Festschrift für Heinz Meilicke. Hrsg.: Fachinstitut für Steuerberater e.V.. Springer, Berlin 1985, S. 111-123.

Sigloch, J.: Die Wahl der Unternehmensform (I). In: WISU 1989, S. 284-290.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Datenreport 1992. Schriftenreihe der Bundeszentrale für politische Bildung, Bd. 309, 1992.

Welschhof, J.; Schmidt, D. O.; Klaus, H.: Eine empirische Untersuchung der Entwicklungshemmnisse landwirtschaftlicher Unternehmen in den neuen Bundesländern. In: Entwicklungshemmnisse landwirtschaftlicher Unternehmen in den neuen Bundesländern. Schriftenreihe der Landwirtschaftlichen Rentenbank. Frankfurt/Main 1993.

Wöhe, G.: Die Steuern des Unternehmens. Vahlen, München 1991.

Wöhe, G.; Bieg, H.: Grundzüge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Vahlen, München 1991.

Verfasser: Forstner, Bernhard, Dipl.-Ing. agr., Institut für Betriebswirtschaft der Bundesforschungsanstalt für Landwirtschaft Braunschweig-Völkenrode (FAL), Leiter: Professor Dr. Folkhard Isermeyer.