

- ausländisches Recht, eingeschlossen das Recht von EU-Staaten.

Damit ist eine ursprünglich geplante Freigabe der Rechtsdienstleistung unterhalb des Anwaltsberufes nicht mehr vorgesehen.

Für den Steuerberater erscheint dies jedoch wegen der großzügigen Regelung in § 5 RDG-E verkraftbar.

H.a.a.S.-Quintessenz:

- Neufassung der Rechtsdienstleistung außergerichtlich

- Anpassungen der gerichtlichen Rechtsdienstleistungen
- Keine umfassende Rechtsdienstleistung unterhalb des Anwaltsberufes/Kammerrechtsbeistandes mehr vorgesehen, also Rechtsstand wie seit 1980 bleibt
- Neuregelung der erlaubten Nebentätigkeit, Verzicht auf Akzessorietät zur Hauptleistung
- Beratung aus einer Hand möglich, Anwalt im Innenverhältnis zum StB tätig
- Unentgeltliche Rechtsdienstleistung durch juristisch Gebildete statthaft



Körperschaftsteuer

Dipl.-Kffr. Ines Heuer und Dipl.-Kffr. Marion Titgemeyer, beide Osnabrück*

Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Staaten: Options- oder Mischmodell als Schritt in Richtung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung?

Im Unterschied zu Kapitalgesellschaften existieren für Personengesellschaften international unterschiedliche Besteuerungskonzepte, die sie entweder als transparentes oder als intransparentes Unternehmen qualifizieren. Die daraus oftmals entstehende ungleiche Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften ist wegen der nicht rechtsformneutralen Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung kritisch zu beurteilen. Der folgende Beitrag stellt zunächst die europaweite Vielfalt bei der Besteuerung von Personengesellschaften dar und untersucht anschließend die bestehenden Besteuerungsmodelle im Hinblick auf das betriebswirtschaftliche Kriterium der Rechtsformneutralität. In diesem Zusammenhang ist insbesondere zu untersuchen, ob die in einigen EU-Mitgliedstaaten bestehenden Misch- und Optionsmodelle Ansatzpunkte zur Erfüllung des Kriteriums bieten.

I. Das betriebswirtschaftliche Kriterium der Rechtsformneutralität

Anders als in zahlreichen Veröffentlichungen¹, die die Problematik unterschiedlicher nationaler Besteuerungskonzepte für Personengesellschaften aus Sicht des internationalen Steuerrechts behandeln, steht im vorliegenden Beitrag das betriebswirtschaftliche Beurteilungskriterium der Entscheidungsneutralität im Vordergrund. Entscheidungsneutralität

im Hinblick auf die Besteuerung bedeutet, dass die Rangfolge unternehmerischer Handlungen in einer Welt ohne Steuern derjenigen in einer Welt mit Steuern entspricht. Die Besteuerung bewirkt somit keine Ausweichhandlungen, die die effiziente Ressourcenallokation in einer Welt ohne Steuern verzerren und somit dem Ziel der Maximierung des Gemeinwohls entgegenstehen.² Aus diesem Kriterium lässt sich als eine konkrete Einzelforderung die Rechtsformneutralität ableiten. Diese gilt in Bezug auf die steuerliche Behandlung von Unternehmen verschiedener Rechtsformen und kann aus Sicht des Gesellschafters, für den die alternativen Rechtsformen Elemente unterschiedlicher Investitionsentscheidungen darstellen, als Unterfall der Investitionsneutralität interpretiert werden. Aus dem Blickwinkel der Unternehmung, für die die Rechtsformwahl verschiedene Finanzierungsmöglichkeiten impliziert, ist es wiederum möglich, die Rechtsformneutralität aus der Finanzierungsneutralität abzuleiten.³

* Die Verfasserinnen sind Wiss. Mitarbeiterinnen am Fachgebiet Bilanz-, Steuer- und Prüfungswesen des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaften an der Universität Osnabrück.

1 Vgl. u. a. *Greif*, in: Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, S. 649 ff.; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 556 ff.; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 2005, S. 170 ff.

2 Vgl. *Schneider*, Investiton, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., 1992, S. 193; *Elschen*, StuW 1991, 103 f.

3 Vgl. *König/Wosnitza*, Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre, 2004, S. 142 f.; *Schneider*, Investiton, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., 1992, S. 745.

Tabelle 1: Rechtsform der KG in der Europäischen Union⁴

EU-Staat	Bezeichnung der Rechtsform	Abkürzung der Rechtsform
Belgien	Société en commandite simple oder Gewone commanditaire vennootschap	CS CV
Dänemark	Kommanditselskab	K/S
Deutschland	Kommanditgesellschaft	KG
Estland	Usaldusühing	UÜ
Finnland	Kommandittiyhiö	
Frankreich	Société en commandite simple	S.C.S.
Griechenland	Eterrorrythmos Eteria	E.E.
Großbritannien	Limited Partnership	
Irland	Limited Partnership	
Italien	Societa in accomandita semplice	S.a.
Lettland	Komandit Sabiedriba	
Litauen	Komanditin kin bendrija	KB
Luxemburg	Société en commandite	
Malta	Société en commandite	
Niederlande	Gesloten Commanditaire Vennootschap	C.V.
Österreich	Kommanditgesellschaft	KG
Polen	Spółka komandytowa	S.K.
Portugal	sociedade em comandita	
Schweden	Kommanditbolag	
Slowakei	Komoditná Spoločnosť	kom.spol. oder k.s.
Slowenien	Komanditna družba	k.d.
Spanien	Sociedad en Comandita	SC
Tschechien	Komanditní Společnost	kom.spol. oder k.s.
Ungarn	Betéti társaság	Bt
Zypern	Limited Partnership	

Aus der Perspektive des Kriteriums der Entscheidungs- bzw. Rechtsformneutralität darf die Besteuerung keinen Einfluss auf die Wahl der Rechtsform ausüben. Dies soll im Folgenden sowohl hinsichtlich der Entscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft als auch im Hinblick auf die Wahl einer der verschiedenen Formen von Personengesellschaften, insbesondere der KG und OHG, analysiert werden.

II. Besteuerungskonzepte in den EU-Staaten

Bevor die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten aufgrund transparenter Behandlung dem Mitunternehmerkonzept oder aufgrund intransparenter Behandlung dem Kapitalgesellschaftskonzept zugeordnet werden kann, muss zunächst geprüft werden, welche der verschiedenen Gesellschaftsformen in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten zivil- und gesellschaftsrechtlich als Personengesellschaft identifiziert werden können. Vergleichsbasis bildet dabei die Einordnung nach deutschem Recht.

In einem ersten Schritt wird untersucht, welche ausländischen Rechtsgebilde bzw. Gesellschaftsformen mit einer deutschen Personengesellschaft vergleichbar sind.⁵ Die fol-

genden Ausführungen beschränken sich dabei auf den Vergleich mit der deutschen KG und OHG. Die nachstehenden Tabellen 1 und 2 stellen die Ergebnisse dieser Analyse für diese beiden Rechtsformen im Überblick für alle 25 EU-Staaten dar.

1. Gesellschaftsformen, die mit deutschen Personengesellschaften vergleichbar sind (Tab. 1)

2. Besteuerungskonzepte

In einem zweiten Schritt kann die steuerliche Einordnung als gewerbliche Personengesellschaft bzw. Mitunternehmerschaft gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG oder Kapitalgesellschaft gem. § 1 Abs. 1 KStG mit den entsprechenden Folgen für

⁴ In Anlehnung an BMF, 24. 12. 1999 – IV B 4 – S 1300 – 111/99, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), BStBl. I 1999, Tabelle 1, 1114–1118 und Tabelle 2, 1119–1120; Brandis, in: Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung. Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, 2004, Lettland, Art. 1, Rdnr. 15; Vgl. Müller, in: Debatin/Wassermeyer (a. a. O.), Anhang Malta, 2003, Rdnr. 6.

⁵ Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 500–502, 557 f.

Tabelle 2: Rechtsform der OHG in der Europäischen Union⁶

EU-Staat	Bezeichnung der Rechtsform	Abkürzung der Rechtsform
Belgien	Société en nom collectif oder Vennootschap onder firma	SNC VOF
Dänemark	Interessentskab	I/S
Deutschland	Offene Handelsgesellschaft	OHG
Estland	Täisühing	TÜ
Finnland	Avoim Ightiö	
Frankreich	Société en nom collectif	S.N.C.
Griechenland	Omorrythmos Eteria	O.E.
Großbritannien	General Partnership	
Irland	General Partnership	
Italien	Societa in nome colectivo	SnC.
Lettland	Pilna Sabiedriba	
Litauen	Tikroji kin bendrija	TB
Luxemburg	Société en nom collectif	
Malta	Société en nom collectif	
Niederlande	Vennootschap onder Firma	V.O.F.
Österreich	Offene Handelsgesellschaft	OHG
Polen	Spółka handlowa jawna	
Portugal	sociedade em nome colectivo	
Schweden	Handelsbolag	
Slowakei	Verejná obchodní Spoločnosť	ver.obch.spol. oder v.o.s.
Slowenien	Družba z neomejneno odgovornostjo	d.n.o.
Spanien	Sociedad Regular Colectiva Compania	SrC
Tschechien	Veřejná obchodní Společnost	ver.obch.spol. oder v.o.s.
Ungarn	Közkereseti társaság	Kkt
Zypern	General Partnership	

die Besteuerung vorgenommen werden. Grundsätzlich lassen sich im Steuerrecht der EU-Länder folgende Formen der Besteuerung von Personengesellschaften⁷ unterscheiden:⁸

- Mitunternehmerkonzept (Transparenzprinzip – *flow-through-principle*)

Nach dem Mitunternehmerkonzept wird die Personengesellschaft für steuerliche Zwecke als transparent behandelt. Bei der Besteuerung erfolgt daher kein Rückgriff auf die Gesellschaft selbst als eigenständiges Steuersubjekt, sondern auf die dahinter stehenden Gesellschafter, denen die auf Gesellschaftsebene erzielten Gewinne zugerechnet werden. Schuldrechtliche Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern werden für steuerliche Zwecke in der Regel nicht anerkannt. Ergänzend hierzu bestehen in einigen Ländern unterschiedliche Mechanismen, welche der Angleichung von Belastungsunterschieden im

Rahmen der Einkommensteuer dienen und beispielsweise „thesaurierte“ Gewinne einer Personengesellschaft bis zur „Ausschüttung“ wie einbehaltene Gewinne einer Kapitalgesellschaft behandeln.

- Kapitalgesellschaftskonzept (Trennungsprinzip)

Dem Kapitalgesellschaftskonzept zufolge wird die Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft behandelt, d. h. die Gesellschaft selbst stellt das Steuersubjekt dar und unter-

⁶ Siehe Fn. 4.

⁷ Für die in den EU-Ländern verwirklichten Körperschaftsteuersysteme und die Anteilseignerbesteuerung vgl. BMF, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2005, 13 ff.; Spengel/Malke, DSWR, 2006, 19 ff.

⁸ Vgl. Fischer/Kleineidam/Warneke, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2005, S. 64; Forst/Frings, EStB 2003, 199 ff.; Neu, in: Müller/Hoffmann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 2002, S. 1516; Hey/Bauersfeld, IStR 2005, 652.

Tabelle 3: Besteuerungskonzepte von Personengesellschaften in der Europäischen Union⁹

EU-Staat	Besteuerungskonzept
Belgien	Kapitalgesellschaftskonzept
Dänemark	Mitunternehmerkonzept
Deutschland	Mitunternehmerkonzept
Estland	Kapitalgesellschaftskonzept
Finnland	Mitunternehmerkonzept
Frankreich	Misch- und Optionsmodell: Mitunternehmerkonzept (OHG und Komplementäre der KG vor Option) Kapitalgesellschaftskonzept (OHG und Komplementäre der KG nach Option, Kommanditisten der KG)
Griechenland	Kapitalgesellschaftskonzept
Großbritannien	Mitunternehmerkonzept
Irland	Mitunternehmerkonzept
Italien	Mitunternehmerkonzept
Lettland	Mitunternehmerkonzept
Litauen	Kapitalgesellschaftskonzept
Luxemburg	Mitunternehmerkonzept
Malta	Mitunternehmerkonzept
Niederlande	Mitunternehmerkonzept
Österreich	Mitunternehmerkonzept
Polen	Mitunternehmerkonzept
Portugal	Kapitalgesellschaftskonzept
Schweden	Mitunternehmerkonzept
Slowakei	Mischmodell: Mitunternehmerkonzept (OHG, Komplementäre der KG) Kapitalgesellschaftskonzept (Kommanditisten der KG)
Slowenien	Kapitalgesellschaftskonzept
Spanien	Kapitalgesellschaftskonzept
Tschechien	Mischmodell: Mitunternehmerkonzept (OHG, Komplementäre der KG) Kapitalgesellschaftskonzept (Kommanditisten der KG)
Ungarn	Kapitalgesellschaftskonzept
Zypern	Mitunternehmerkonzept

liegt der Ertragsbesteuerung. Steuerliche Folgen auf Ebene der Gesellschafter ergeben sich erst im Zeitpunkt der Ausschüttung des Gewinns der Gesellschaft. In der Regel entspricht die intransparente Behandlung der Gesellschaft ihrer zivilrechtlichen Einordnung als juristische Person. Etwaige schuldrechtliche Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern werden wie unter fremden Dritten behandelt.

– Mischmodell

Im Rahmen eines solchen Besteuerungskonzepts erfolgt eine Unterscheidung zwischen den in verschiedenem Umfang haftenden Gesellschaftern einer Personengesellschaft. Die unbeschränkt bzw. voll (d. h. mit ihrer Einlage und ihrem Privatvermögen) haftenden Teilhaber fallen unter das Mitunternehmerkonzept, während die beschränkt (d. h. nur

mit ihrer Einlage) haftenden Gesellschafter dem Kapitalgesellschaftskonzept zugeordnet werden.¹⁰

– Optionsmodell

Im Falle eines Wahlrechts besteht für die Personengesellschaft die Möglichkeit, sich für eine Besteuerung nach dem Transparenz- oder nach dem Trennungsprinzip zu entscheiden.

Obenstehende Tabelle 3 gibt einen Überblick über das verwirklichte Besteuerungskonzept in den EU-Staaten.

⁹ Vgl. *Jacobs* (Fn. 5), S. 560 f.; *Neu*, in: Müller/Hoffmann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 2002, S. 1514 f.; *Forst/Frings*, EStB 2003, 200 f. Die Aufstellung berücksichtigt keine Sonderfälle und Spezialregelungen.

¹⁰ Hier lassen sich Parallelen zur Besteuerung der KGaA in Deutschland finden. Vgl. *Rose*, Unternehmenssteuerrecht – eine Einführung, 2004, S. 83 f.

3. Ländergruppen

Der obigen Einteilung entsprechend lassen sich folgende Ländergruppen bilden:

– Mitunternehmerkonzept

In *Dänemark, Deutschland, Finnland, Großbritannien, Irland, Italien, Lettland, Luxemburg, Malta, den Niederlanden*¹¹, *Österreich, Polen, Schweden* und *Zypern* sind Personengesellschaften steuerlich grundsätzlich als transparent anzusehen und werden damit nach dem Mitunternehmerkonzept besteuert. Dies bedeutet, dass die Gesellschafter mit ihrem Gewinnanteil und ihren Sondergewinnen¹² der Besteuerung unterliegen.¹³ Besonderheiten ergeben sich in Bezug auf ausländische Personengesellschaften im *italienischen* Steuerrecht, die grundsätzlich nach dem Kapitalgesellschaftskonzept besteuert werden. Eine ähnliche Regelung findet sich in *Polen*. Sofern eine ausländische Personengesellschaft nach dem Steuerrecht ihres Staates als Körperschaft einzustufen ist, wird diese Wertung seit dem 1. 1. 2005 für Zwecke der Besteuerung in Polen übernommen.¹⁴ In den Nordischen Staaten werden – obwohl sich aufgrund der dortigen dualen Einkommensteuer die Einführung einer einheitlichen proportionalen Besteuerung angeboten hätte – weiterhin unterschiedliche Konzepte angewendet. Zur Milderung der entstehenden Belastungsunterschiede besteht in *Dänemark* und *Schweden* allerdings die Möglichkeit einer vorläufigen Option, nach der bis zur „Ausschüttung“ die Anwendung einer proportionalen Unternehmensbesteuerung zulässig ist. Zusätzlich hierzu kann in Schweden im Rahmen einer weiteren Wahlalternative dazu optiert werden, einen Teil des jeweils zuzurechnenden Mitunternehmergewinns in steuersatzbegünstigtes Einkommen aus Kapitalvermögen umqualifizieren zu lassen. In *Finnland* werden Mitunternehmergewinne dagegen generell in Kapital- und Erwerbseinkommen aufgeteilt.¹⁵

– Kapitalgesellschaftskonzept

In *Belgien, Estland, Griechenland, Litauen, Portugal, Slowenien, Spanien* und *Ungarn* werden Personengesellschaften steuerlich nach dem Kapitalgesellschaftskonzept behandelt. Die Behandlung ihrer Gewinne erfolgt intransparent.¹⁶ In *Griechenland* werden Personengesellschaften seit 1992 nicht mehr nach dem Mitunternehmerkonzept besteuert, sondern gelten als eigenständige Steuersubjekte, die mit ihrem Gesamtgewinn der Einkommensteuer unterliegen.¹⁷ Von dieser Regelung kann bei der OHG und der KG ein Teil des auf unbeschränkt haftende Gesellschafter entfallenden Gewinns ausgenommen werden, der als Unternehmerlohn bei den Gesellschaftern im Rahmen des progressiven Einkommensteuertarifs zu versteuern ist.¹⁸ Besonderheit in *Estland* ist, dass es keine herkömmliche Körperschaftsteuer gibt, die das erzielte Einkommen erfasst, sondern nur die „Auszahlungen“ einer Gewinnausschüttungssteuer unterworfen werden. Einbehaltene und reinvestierte Gewinne bleiben steuerfrei.¹⁹

– Mischmodell

In *Frankreich, der Slowakei* und *Tschechien* werden KG und OHG steuerlich unterschiedlich behandelt. Die Besteuerung der OHG erfolgt nach dem Mitunternehmerkonzept, wäh-

rend die Gesellschafter einer KG nicht einheitlich einem der beiden Konzepte zugeordnet sind. Die Gewinnanteile der voll haftenden Komplementäre unterliegen dem Mitunternehmerkonzept; dagegen werden die Gewinnanteile der beschränkt haftenden Kommanditisten, unabhängig davon, ob es sich um natürliche oder juristische Personen handelt, auf Ebene der Gesellschaft nach dem Kapitalgesellschaftskonzept besteuert. Der Gewinnanteil der Kommanditisten unterliegt zunächst auf der Ebene der KG der Einkommensteuer juristischer Personen und die Gewinnausschüttungen anschließend auf Ebene der Gesellschafter einer Quellensteuer mit Abgeltungswirkung.²⁰ Aufgrund eines einheitlichen proportionalen Einkommen- und Körperschaftsteuersatzes i. H. von derzeit 19% (flat tax) werden in der *Slowakei* die verschiedenen Rechtsformen dennoch steuerlich gleich behandelt. Insbesondere findet keine Besteuerung beim Anteils-eigner bei Ausschüttung der Gewinne der Kapitalgesellschaft statt.²¹

- 11 Eine Transparenz der Kommanditgesellschaft nur liegt dann vor, wenn dem Beitritt neuer Kommanditisten sowie der Übertragung eines Kommanditanteils alle Gesellschafter zustimmen müssen. Zu Einzelheiten vgl. *Halprin*, IStR 2006, Heft 9, Länderbericht, S. 5*.
- 12 Die in den einzelnen Ländern ggf. unterschiedliche steuerliche Behandlung der Vergütungen, die aus Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern resultieren, wird hier nicht genauer behandelt. In Großbritannien und Schweden werden beispielsweise diese Leistungsbeziehungen auch steuerlich anerkannt. Vgl. *Hey/Bauersfeld*, IStR 2005, 653 f.
- 13 Vgl. zu den einzelnen Ländern *Mennel/Förster* (Hrsg.), *Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan*: *Schulze*, Dänemark, 2005, Rdnr. 221; *Müssner*, Großbritannien, 2005, Rdnr. 201; *Fischer-Zernin/Medlar*, Irland, 2003, Rdnr. 22; *Müssner*, Niederlande, 2004, Rdnr. 301, 307; *Leitner*, Österreich, 2005, Rdnr. 22; *Alberts*, Polen, 2004, Rdnr. 35; *Strömberg/Alhager/Alhager*, Schweden, 2004, Rdnr. 202 sowie *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 4): *Krabbe*, Anhang Dänemark, 1999, Rdnr. 3; *Malinski*, Anhang Finnland, 2002, Rdnr. 8, 22; *Siegers*, Anhang Lettland, 2004, Rdnr. 9; *Siegers*, Luxemburg, 2004, Vor Art. 1, Rdnr. 27; *Steichen*, Anhang Luxemburg, 2004, Rdnr. 45, 110; *Müller*, Anhang Malta, 2003, Rdnr. 6; *Schauhoff*, Niederlande, 2005, Vor Art. 1, Rdnr. 9; *Galavazi*, Anhang Niederlande, 1999, Rdnr. 35 f.; *Müller*, Anhang Zypern, 2002, Rdnr. 5, 61; *Schmitt*, IWB, Fach 5, Gruppe 2, Lettland (2004), S. 13, Malta, S. 25; *Kischel*, IWB, Fach 5, Gruppe 2, Zypern (2004), S. 25; *Barker/Spridzane*, RIW-Beilage 4/2004, S. 6.
- 14 Vgl. *Lobis*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 13), Italien, 2003, Rdnr. 22; *ders.*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 4), Anhang Italien, 2005, Rdnr. 45, 89; *Cloer*, IWB, Fach 5, Gruppe 2, Polen (2005), S. 179.
- 15 Vgl. *Hey/Bauersfeld*, IStR 2005, 653 f.; *Schulze*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 13), Dänemark, 2001, Rdnr. 130 ff.
- 16 Vgl. zu den einzelnen Ländern *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 4): *Wassermeyer*, Anhang Portugal, 1998, Rdnr. 38; *Reith*, Anhang Ungarn, 2000, Rdnr. 57 sowie *Mennel/Förster* (Fn. 13): *Courage*, Spanien, 2004, Rdnr. 45, 295 f.; *Paquet*, Belgien, 2005, Rdnr. 236; *Schmitt*, IWB, Fach 5, Gruppe 2, Slowenien (2004), S. 6, Ungarn (2004), S. 100; *Greaves/Bartuseviciene*, RIW-Beilage 4/2004, S. 8; *Degeysys*, Supplementary Service to European Taxation, Section A, Lithuania, IBFD 2005, S. 1.
- 17 Eine Körperschaftsteuer besteht in Griechenland nicht. Im Vergleich zu Kapitalgesellschaften gilt für Personengesellschaften ein niedrigerer Proportionalsteuersatz.
- 18 Vgl. *Groos*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 13), Griechenland, 2001, Rdnr. 11, 103, 162.
- 19 Vgl. *Brandis*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 4), Anhang Estland, 2004, Rdnr. 11; *Kischel*, IWB, Fach 5, Gruppe 2, Estland (2004), S. 36. Diese Vorgehensweise erinnert an das Modell der sog. Teilhabersteuer. Vgl. *Lang*, StuW 2006, S. 29; *Schreiber*, Besteuerung der Unternehmen, 2005, S. 199.
- 20 Vgl. *Safarik*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 4), Slowakei, 1999, Rdnr. 112, 116, 143, 147; *Kleyboldt/Fricova*, RIW-Beilage 4/2004, S. 11; *Vorličková*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 13), Tschechien, 2005, Rdnr. 36, 239, 243 f.; *Safarik*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 4), Tschechien, 1998, Rdnr. 112, 116, 144.
- 21 Vgl. BMF, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2005, S. 16, 24, 30.

– Optionsmodell

In *Frankreich* besteht zusätzlich zu dem dort verwirklichten Mischmodell eine Optionsregelung. Die Besteuerung der OHG und der Komplementäre der KG erfolgt grundsätzlich nach dem Mitunternehmerkonzept. Die Kommanditisten der KG werden mit ihrem Gewinnanteil unabhängig davon, ob es sich um juristische und natürliche Personen handelt, der Körperschaftsteuer unterworfen. Für die OHG und die Komplementäre der KG besteht die Möglichkeit, für das Kapitalgesellschaftskonzept zu optieren.²² Die Ausübung des Wahlrechts ist unwiderruflich. Es gilt umgekehrt auch für Familien-GmbHs, wenn sich alle Gesellschafter, die Angehörige derselben Familie sein müssen, für die Einkommensteuer entscheiden.²³

Zusammenfassend verwirklichen vierzehn der EU-Staaten das Mitunternehmerkonzept, dagegen nur acht Länder das Kapitalgesellschaftskonzept. Besonderheiten im Hinblick auf Misch- und/oder Optionsmodelle finden sich in drei Ländern. Somit wird erkennbar, dass in Europa überwiegend eine transparente Besteuerung von Personengesellschaften vorgenommen wird. Im Folgenden sollen nun die Auswirkungen auf das Kriterium der Rechtsformneutralität näher betrachtet werden.

III. Analyse alternativer Besteuerungskonzepte im Hinblick auf die Rechtsformneutralität

Bezug nehmend auf die Ausführungen im Abschnitt I. ist das Kriterium der Rechtsformneutralität nicht erfüllt, wenn die Besteuerung einen Einfluss auf die Wahl der Rechtsform ausübt. Dies gilt insbesondere hinsichtlich der Entscheidung für eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft. Werden beide Rechtsformen steuerlich unterschiedlich behandelt, kann die Wahl der Rechtsform unter Einbezug von Steuern von der ohne Berücksichtigung von Steuern abweichen. Für die anstehenden Überlegungen wird angenommen, dass eine solche abweichende Behandlung mit der Folge unterschiedlicher Steuerbelastungen und der damit verbundenen Auswirkungen auf die Liquidität und Rentabilität des Unternehmens dann vorliegt, wenn Personengesellschaften nach dem Mitunternehmerkonzept und Kapitalgesellschaften nach dem Kapitalgesellschaftskonzept besteuert werden. Dies ist auf die Anwendung unterschiedlicher Steuerarten²⁴ und Gewinnermittlungsvorschriften, eine unterschiedliche Belastung thesaurierter und ausgeschütteter Gewinne, eine differierende Behandlung von Sondervergütungen einschließlich Pensionsrückstellungen sowie Unterschiede beim Verlustausgleich und bei der ggf. erhobenen Gewerbesteuer zurückzuführen.

Die derzeitige Unternehmensbesteuerung in Deutschland gewährleistet ebenfalls keine Rechtsformneutralität. Im Rahmen des bis zum Jahr 2000 angewendeten körperschaftsteuerlichen Vollausschüttungsverfahrens wurde Rechtsformneutralität im Fall der Vollausschüttung an natürliche Personen bei Anwendung verschiedener Besteuerungskonzepte hergestellt, da der erwirtschaftete Unternehmensgewinn im Ergebnis nur dem persönlichen Einkommensteuersatz der Gesellschafter der Kapital- oder Personengesellschaft unter-

lag. Dieser Sonderfall wird für die folgenden theoretischen Überlegungen, die sich ebenfalls an der vorstehenden Unterscheidung verschiedener Besteuerungskonzepte orientieren, ausgeschlossen.

– Mitunternehmerkonzept

In Ländern, in denen Personengesellschaften nach dem Mitunternehmerkonzept besteuert werden, besteht demnach keine Neutralität hinsichtlich der Wahl zwischen der Rechtsform einer Personen- oder Kapitalgesellschaft. Die skizzierten in einigen Ländern existierenden Mechanismen im Rahmen der Einkommensteuer bewirken eine teilweise Angleichung der Belastungsunterschiede, stellen allerdings keine vollständige Rechtsformneutralität her. Lediglich einbehaltene bzw. thesaurierte Gewinne werden ggf. gleich behandelt.

– Kapitalgesellschaftskonzept

Dagegen ist das Kriterium der Rechtsformneutralität erfüllt, wenn Personengesellschaften ebenso wie Kapitalgesellschaften steuerlich dem Kapitalgesellschaftskonzept zugeordnet werden. In diesem Fall können lediglich steuerrechtlich unterschiedlich geregelte Einzelaspekte problematisch sein.

– Mischmodell

Das dargestellte Mischmodell bei der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften in der *Slowakei* und in *Tschechien* sowie in Kombination mit dem Optionsmodell in *Frankreich* besteuert unbeschränkt haftende Gesellschafter, insbesondere die Gesellschafter einer OHG und die Komplementäre einer KG, nach dem Mitunternehmerkonzept. Hinsichtlich beschränkt haftender Personengesellschafter, insbesondere der Kommanditisten einer KG, wird hingegen wie bei Kapitalgesellschaften, deren Anteilseigner ebenfalls nur beschränkt haften, das Kapitalgesellschaftskonzept angewendet. Bei der Besteuerung erfolgt somit eine Zweiteilung im Hinblick auf die zivilrechtliche Haftungsstellung des Gesellschafters. Eine steuerliche Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften liegt demzufolge nur für den beschränkt haftenden Gesellschafter vor. In diesem engeren Sinne, aber nicht im oben bezeichneten allgemeinen Sinne (Abschnitt I.) besteht somit Rechtsformneutralität. Daneben kann auch noch die steuerliche Behandlung der OHG und der KG bei Geltung des betrachteten Mischmodells verglichen werden. Aufgrund der abweichenden steuerlichen Behandlung bzw. der uneinheitlichen Besteuerung der Gesellschafter der KG im Vergleich zur OHG besteht somit keine Rechtsformneutralität hinsichtlich der Wahl zwischen diesen beiden Alternativen. Dies gilt für *Tschechien* und für *Frankreich* bei Nichtausübung der Option. In der *Slowakei* sind die unter-

22 Das trifft auch auf die Einmann-GmbH mit einer natürlichen Person als Gesellschafter zu, der grundsätzlich der Einkommensteuer unterliegt. Vgl. *Duthilleul*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 4), Anhang Frankreich, 2004, Rdnr. 65.

23 Vgl. *Tillmanns*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 13), Frankreich, 2005, Rdnr. 200, 202; *Duthilleul*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 4), Anhang Frankreich, 2004, Rdnr. 62–65, 112.

24 Der Einkommensteuertarif ist regelmäßig progressiv und der Körperschaftsteuersatz proportional ausgestaltet.

schiedlichen Besteuerungskonzepte unerheblich, da dort eine flat tax existiert.

– Optionsmodell

Im Folgenden wird zugrunde gelegt, dass die Option, wie in *Frankreich*, lediglich einmalig und unwiderruflich ausgeübt werden darf.

Für die Beurteilung des Optionsmodells im Rahmen der Rechtsformneutralität ist zunächst zu untersuchen, in welchen Fällen das Optionsrecht genutzt wird. Dabei wird rationales Handeln und die Kenntnis der ggf. ungleichen Besteuerung unterstellt.

Sofern das Mitunternehmerkonzept steuerlich vorteilhafter erscheint, wird nicht optiert. In diesem Fall besteht keine Rechtsformneutralität, da Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft ungleich besteuert werden. Resultiert dagegen aus dem Kapitalgesellschaftskonzept eine günstigere Besteuerung, führt das zur Ausübung des Wahlrechts. Im Ergebnis wird dann Rechtsformneutralität hergestellt. Zu bedenken ist dabei allerdings, dass ein Gesellschafter, der im Zeitpunkt der Optionsausübung bereits dem Unternehmen angehört, am Entscheidungsfindungsprozess zur Herstellung von Rechtsformneutralität beteiligt ist und somit nicht neutral agiert. Unproblematisch ist dies für einen später eintretenden Gesellschafter.

Das gewährte Optionsrecht bewirkt im Ergebnis eine Gleich- (bei Ausübung des Wahlrechts) oder Besserstellung (bei Nichtausübung) der Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft.

An dieser Stelle wird deutlich, dass es unterschiedliche Aspekte der Rechtsformneutralität gibt – einen „subjektiven“ hinsichtlich der Wahl zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft in Abhängigkeit von der individuellen Situation des Entscheidungsträgers und einen „objektiven“ bezüglich der allgemein unterschiedslosen Besteuerung dieser Alternativen.

Neben der soeben behandelten einseitigen Option der Personengesellschaft zum Kapitalgesellschaftskonzept würde auch eine einseitige Option der Kapitalgesellschaft zum Mitunternehmerkonzept – wie es in Italien unter bestimmten Voraussetzungen für kleinere GmbHs existiert²⁵ – ein solches Ergebnis herbeiführen.

Eine wechselseitige Ausgestaltung des Optionsrechts soll ebenfalls untersucht werden. Sie ist in *Frankreich* teilweise umgesetzt, wo Familien-GmbHs zum Mitunternehmerkonzept und OHG-Gesellschafter sowie KG-Komplementäre zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft optieren dürfen. Im Ergebnis könnten dann sowohl Personengesellschaften als auch Kapitalgesellschaften eine Besteuerung nach dem Mitunternehmer- oder nach dem Kapitalgesellschaftskonzept wählen. Hierbei ist nach der ursprünglichen Einordnung der beiden Rechtsformen zu differenzieren.

Sofern vor Option unterschiedliche Konzepte zugrunde liegen, würde Rechtsformneutralität nur dann vorliegen, wenn eine der Gesellschaften von ihrem Wahlrecht Gebrauch macht. Üben beide ihr Optionsrecht aus bzw. nicht aus, wird die Forderung nach Rechtsformneutralität nicht

erfüllt. Das Gleiche gilt, wenn man den theoretischen Fall annimmt, dass das Gesetz eine grundsätzliche Einstufung in dasselbe Konzept vorsieht und nur einer optiert. Üben hingegen beide ihr Recht aus bzw. nicht aus, besteht Rechtsformneutralität.

Von diesen beiden Varianten ist aus ökonomischer Sicht Letztere vorzuziehen, da auf den Prozess zur Herstellung der Entscheidungsneutralität verzichtet werden kann. Im Gegensatz zur einseitigen Option sind im Rahmen der wechselseitigen Option zur Herstellung von Rechtsformneutralität zwei Entscheidungen mit den damit verbundenen Kosten erforderlich.

IV. Ergebnis

Die vorgenommene Analyse, die ausschließlich die in Europa real existierenden Modelle berücksichtigt, hat Ansatzpunkte für die Erfüllung der ökonomischen Forderung nach Rechtsformneutralität aufgezeigt. Die ideale Lösung im Hinblick auf dieses der Analyse zugrunde liegende Kriterium besteht darin, die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaft einheitlich vorzunehmen. Dies kann durch die Anwendung desselben Konzepts (Kapitalgesellschaftskonzept) für beide Rechtsformen oder durch eine flat tax, bei der die Ausschüttung nicht zu einer zusätzlichen Besteuerung führt, verwirklicht werden.

Hinsichtlich der Ausgangsfrage ist festzuhalten, dass sowohl das Options- als auch das Mischmodell, darüber hinaus aber auch die skizzierten Angleichungsmechanismen im Rahmen der Einkommensteuer Ansätze zur Verwirklichung der Rechtsformneutralität bieten. In Anbetracht des in Europa vorherrschenden reinen Mitunternehmerkonzepts ist die derzeitige Ausgestaltung der europäischen Unternehmensbesteuerung allerdings noch weit von der Realisierung dieser Vorgabe entfernt.

Es bleibt aber festzuhalten, dass insbesondere die neuen EU-Mitgliedstaaten mit vorherrschender Anwendung des Kapitalgesellschaftskonzepts sowie des Mischmodells als fortschrittlich im Sinne des hier untersuchten Kriteriums zu bezeichnen sind. Inwieweit sich die in Deutschland derzeit kontrovers diskutierte allgemeine Unternehmenssteuer sowie die Pläne der Bundesregierung zur Absenkung der nominalen steuerlichen Gesamtbelastung der Körperschaften auf knapp unter 30% (ab 2008) diesem Ziel annähern, bleibt fraglich.²⁶

²⁵ Vgl. *Hey/Bauersfeld*, IStR 2005, 654 f.

²⁶ Vgl. *Homburg*, BB 2005, 2385 f.; *Herzig/Bohn*, DB 2006, 3 ff.