
Ertragsteuerlicher Belastungsvergleich

GmbH

und

GmbH & Co. KG



Haftungsbeschränkung

Gesellschaftsformen, die eine Haftungsbeschränkung bieten und „Mittelstandstauglich“ sind:

- ▶ Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)
- ▶ Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)
- ▶ Limited Company (Ltd.)
- ▶ Aktiengesellschaft (AG)
- ▶ Europäische Aktiengesellschaft (Societas Europaea; SE)
- ▶ Kommanditgesellschaft (KG)
- ▶ GmbH & Co. KG

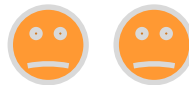


Wie viele natürliche Personen
sind zur Gründung notwendig?

Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)



Kommanditgesellschaft (KG)



GmbH & Co. KG





Notwendige Hinweise vor den Berechnungsvergleichen

- Die Berechnungen beinhalten keine Kirchensteuer.
- Die Berechnungen gehen alle von einem Gewerbesteuerhebesatz von 400% aus. Der für Personengesellschaften gewährte Freibetrag i.H.v. 24.500 EUR wird in den Berechnungen außer Acht gelassen, da sich der Effekt durch die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer relativiert.
- Das absolute Belastungsergebnis ist daher nicht unbedingt ohne Weiteres übertragbar. Unter dem Strich wird es bei einem anderen Hebesatz zu einer anderen Steuerbelastung kommen.
- Für Zwecke des ertragsteuerlichen Vergleiches zwischen den Rechtsformen hat dies jedoch unbedeutend.



Steuerbelastung GmbH bei Vollthesaurierung

Gewinn vor Steuer	100,00	
Gewerbesteuer (bei 400% Hebesatz)		14,00
Körperschaftsteuer 15%		15,00
SolZ (5,5% der KSt)		0,83
		29,83

Bei Vollthesaurierung wird jeder Euro Gewinn mit 29,83% Steuern belastet.

Politisches Ziel war seinerzeit eine Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften von unter 30% um eine international konkurrenzfähige Besteuerung zu erreichen. Tatsächlich wird die 30% jedoch nur bei einem Hebesatz von 400% erreicht, der in keiner deutschen Großstadt existent ist.

Die Steuerbelastung setzt sich zusammen aus der Gewerbesteuer, der Körperschaftsteuer und dem Solidaritätszuschlag. Die Gewerbesteuer fällt aufgrund der, von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich hoch ausfallenden, Hebesätze auch unterschiedlich aus. Die Besteuerung mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag ist hingegen bundeseinheitlich identisch.



Steuerbelastung GmbH & Co. KG bei Vollthesaurierung

Gewinn vor Steuern	100,00	
<u>Gesellschaftsebene</u>		
Gewerbesteuer (bei 400% Hebesatz)		14,00
<u>Gesellschafterebene</u>		
Einkommensteuer bei Thesaurierung (28,25%)		28,25
Gewerbesteueranrechnung (100 x 3,5% Steuermesszahl x 3,8 Anrechnung)		-13,30
SolZ (5,5% der Est also 28,25-13,30)		0,82
		29,77

Bei Vollthesaurierung wird jeder Euro Gewinn mit 29,77% Steuern belastet.

In der Steuerberechnung wird deutlich, dass es sich bei der GmbH um eine juristische Person mit eigener Rechts- und Besteuerungspersönlichkeit handelt. Die Besteuerung der GmbH & Co. KG als Personengesellschaft teilt sich jedoch auf die Gesellschaftsebene mit der Gewerbesteuer und die Gesellschafterebene mit der Einkommensteuer und dem Solidaritätszuschlag auf.

Auf Gesellschafterebene kommt dabei nicht der persönliche Steuersatz der Gesellschafter zum Tragen, vielmehr kann hier optional eine einheitliche Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen werden.

Ebenso ist zu erwähnen, dass die Gewerbesteuer den betrieblichen Gewinn nicht mindert, dafür aber in vordefiniertem Maße auf die Einkommensteuer mindernd angerechnet werden kann.



Belastungsvergleich bei Vollthesaurierung

GmbH

29,83 %

GmbH & Co. KG

29,77 %

Vorteil GmbH & Co. KG um 0,06 %-Punkte

Aber es ist folgendes zu beachten:

Problemstellung:

Womit werden bei der GmbH & Co. KG die Ertragssteuern/ Einkommensteuern der Gesellschafter bezahlt wenn der gesamt Gewinn thesauriert wird?

Lösung:

Steuerzahlungen nur aus gesellschaftsfremden Mitteln möglich

Ausreichende anderweitige Gelder nötig

Praktisch häufig schwierig bis unmöglich

Frage:

Steuerbelastung bei Zahlung der Ertragsteuern aus betrieblichen Mitteln?



Zahlung der Ertragssteuern aus betrieblichen Mitteln

Gewinn vor Steuern		100,00	
Einkommensteuervorauszahlung	31,70		
Vorauszahlung Solidaritätszuschlag	1,74		
Vorauszahlung Gewerbesteuer	14,00	(bei 400% Hebesatz)	14,00
Summe der Entnahmen		47,44	
übriger thesaurierter Gewinn		52,56	
Einkommensteuer Thesaurierungsbegünstigung (52,56 x 28,25%)		14,85	
Einkommensteuer persönlicher Steuersatz (47,44 x 45%)		21,35	
Gewerbesteueranrechnung (100 x 3,5% Steuermesszahl x 3,8 Anrechnung)		-13,30	
Summe Einkommensteuer			22,90
SolZ (5,5% der Est)			1,26
			38,16



Belastungsvergleich bei Zahlung aller Ertragssteuern aus betrieblichen Mitteln

GmbH: Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag

GmbH (keine Veränderung) 29,83

GmbH & Co. KG: Gewerbesteuer, **Einkommensteuer** und Solidaritätszuschlag

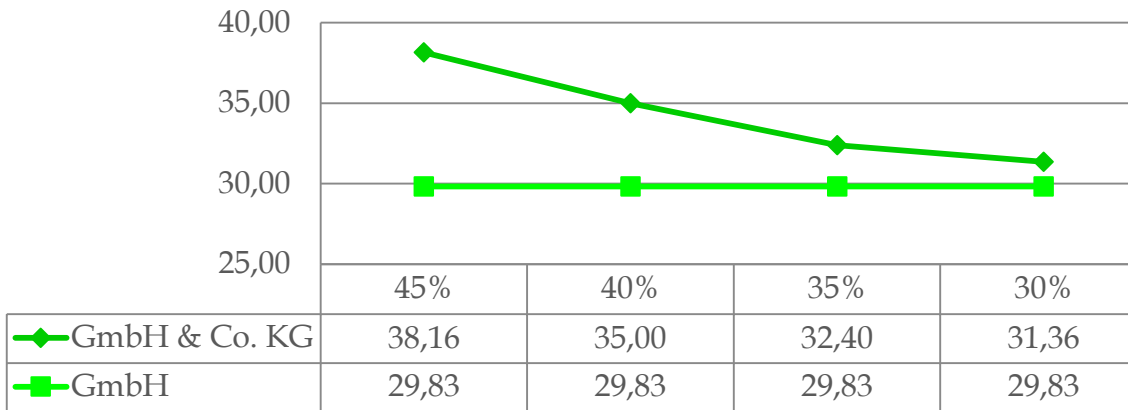
GmbH & Co. KG 38,16

Die Einkommensteuer ist abhängig vom persönlichen Steuersatz des Gesellschafters (hier Berechnung im Spitzensteuersatz von 45% inkl. Reichensteuer). Die Gesamtsteuerbelastung der GmbH & Co. KG sinkt jedoch, wenn geringere Steuersätze zum Tragen kommen. Die Tabelle zeigt dabei einige Beispielsgrößen:

persönlicher Steuersatz	Gesamtsteuerbelastung
45,00%	38,16%
40,00%	35,00%
35,00%	32,40%
30,00%	31,36%



Vergleich bei Zahlung Ertragssteuern aus betrieblichen Mitteln



(Zwischen-)Ergebnis:

Je höher der persönliche Steuersatz der Gesellschafter,
desto ungünstiger ist die GmbH & Co. KG.

Aber es ist folgendes zu beachten:

Voraussetzung:

- nur Entnahme der Ertragssteuern
- restlicher Gewinn muss thesauriert werden

Praxisprobleme:

- sonstige Gelder für den Lebensunterhalt müssen vorhanden sein
- bei weiteren Entnahmen droht eine Nachversteuerung
- Optionale Thesaurierungsbesteuerung für den Mittelstand daher meist nicht lohnend



Steuerbelastung GmbH bei Vollausschüttung

Gewinn vor Steuern	100,00	
Gewerbsteuer (bei 400% Hebesatz)	14,00	
Körperschaftsteuer 15%	15,00	
SolZ (5,5% der KSt)	0,83	
		29,83
verbleibender, ausschüttungsfähiger Gewinn	70,17	
25% Abgeltungsteuer	17,54	
5,5% Solidaritätszuschlag	0,96	
		18,50
		48,33

Da nun der innerhalb der Kapitalgesellschaft erwirtschaftete Gewinn im Rahmen einer offenen Gewinnausschüttung an die Gesellschafter fließt, wird nun auch hier die Besteuerung auf der Gesellschafterebene eröffnet.

Auf Gesellschaftsebene resultiert nach wie vor eine Besteuerungssatz von 29,83%.

Der danach verbleibende Gewinn kann ausgeschüttet werden und unterliegt nun auf der Gesellschafterebene der 25% Abgeltungssteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag (Kirchensteuer hier nicht berücksichtigt).

Auf der Gesellschafterebene ergibt sich somit eine zusätzliche Belastung von 18,5% Punkten, weshalb eine Gesamtsteuerbelastung der GmbH bei Vollausschüttung von 48,33% vorherrscht.



Steuerbelastung GmbH & Co. KG bei Vollausschüttung

	Gewinn vor Steuern	100,00	
	Gewerbsteuer (bei 400% Hebesatz)		14,00
	pers. Einkommensteuersatz (45%)		45,00
	Gewerbsteueranrechnung		-13,30
	SolZ (5,5%)		1,74
			47,44

Ohne Thesaurierungsbegünstigung wird die Steuerberechnung hier erfreulich übersichtlich. Zu vermerken ist dabei, dass Vollausschüttung bei der GmbH & Co. KG nicht bedeutet, dass der Gewinn tatsächlich aus dem Unternehmen entnommen wird.

Die hier gezeigte Besteuerung ist auch möglich, wenn nichts oder nur ein Teil des Gewinnes entnommen wird, der Rest jedoch zum weiteren Wirtschaften im der GmbH & Co. KG verbleibt.

Da sich nun die Besteuerung bei der Einkommensteuer wieder nach den persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter richtet, kommt auch wieder der persönliche Steuersatz zum Tragen. Wie gehabt wurde hier mit dem Spitzensteuersatz von 45% inklusive Reichensteuer gerechnet. Die Kirchensteuer bleibt ebenfalls wie gehabt unberücksichtigt.

Schlussendlich endet die Steuerberechnung der GmbH & Co. KG auf dieser Basis mit einer Belastung von 47,44%.



Belastungsvergleich bei Vollausschüttung

GmbH

48,33 %

GmbH & Co. KG

47,44 %

Vorteil GmbH & Co. KG um 0,89 %-Punkte

Hinweis:

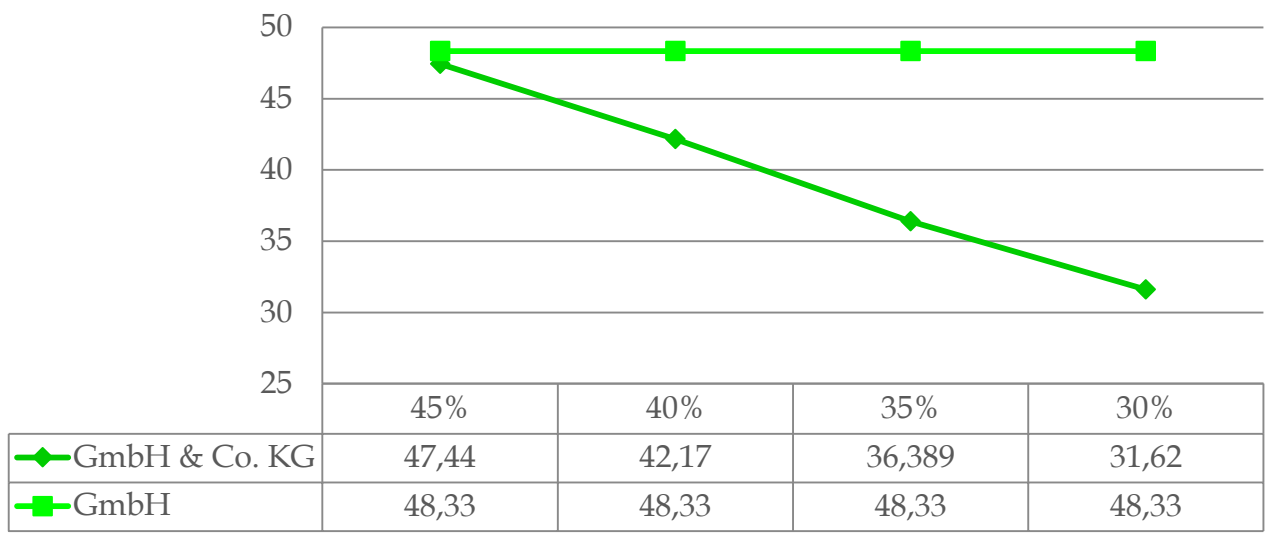
Die Gesamtsteuerbelastung bei der GmbH ist aufgrund der Abgeltungsteuer konstant.

Die Gesamtsteuerbelastung bei der GmbH & Co. KG ist abhängig vom persönlichen Steuersatz des oder der Gesellschafter (hier Berechnung im Spitzensteuersatz von 45% inkl. Reichensteuer). Im realitätsnahen Vergleich muss also auch wieder der persönliche Steuersatz variiert werden. Die Tabelle zeigt dabei wieder bei persönlichen Steuersätzen von 45%, 40%, 35% und 30% wie sich die Gesamtsteuerbelastung bei der GmbH & Co. KG ändert.

GmbH & Co. KG	
persönlicher Steuersatz	Gesamtsteuerbelastung
45,00%	47,44%
40,00%	42,17%
35,00%	36,89%
30,00%	31,62%



Belastungsvergleich bei Vollausschüttung



Merksatz:

Je geringer der persönliche Steuersatz der Gesellschafter,
desto größer ist der Besteuerungsvorteil der GmbH & Co. KG bei Vollausschüttung.



Auswirkungen von Geschäftsführergehalt bzw. Unternehmerlohn

Ausgangspunkte:

- Der Unternehmerlohn in der GmbH & Co. KG gehört steuerlich zum Gewinn der Gesellschaft.
- Das Geschäftsführergehalt in der GmbH mindert den steuerlichen Gewinn der Gesellschaft.



GmbH		GmbH & Co. KG	
Geschäftsführergehalt	50	Unternehmerlohn	50
Gesellschaftsgewinn	50	weiterer Gewinn	50
	100	Gesellschaftsgewinn	100

Gehen wir bei der Personengesellschaft von einem Unternehmensgewinn von 100 aus, teilt sich dieser beispielsweise in 50 Unternehmerlohn (auch Gewinn der Gesellschaft) und 50 restlichen Gewinn. Um eine wirtschaftlich vergleichbare Situation bei der GmbH zu erreichen muss der Unternehmensgewinn hier 50 betragen und ist bereits durch das Geschäftsführergehalt von 50 gemindert worden. In der Summe lagen zuvor auch 100 vor.



Vollausschüttung nach Vergütung

GmbH	
Gehalt 50 (Steuersatz 45% zzgl. SolZ)	23,74
Ausschüttung 50 (vgl. Vollausschüttung 48,33%)	24,17
	47,91

GmbH & Co. KG	
Unternehmerlohn 50	
+ weiterer Gewinn <u>50</u>	
100	47,44
(vgl. Vollausschüttung 47,44%)	
	47,44

Ausgehend von einem persönlichen Steuersatz von 45% inklusive Reichensteuer und ohne Kirchensteuer ergibt sich bei der GmbH eine Gesamtsteuerbelastung von 47,91%. Die Belastung ermittelt sich durch die Besteuerung von 50 mit dem persönlichen Steuersatz der Gesellschafter und der Besteuerung von 50 im Wege der Vollausschüttung (der hier maßgebliche Prozentsatz wurde ja bereits zuvor ermittelt).

Bei der GmbH & Co. KG sind diese Ebenen bei Vollausschüttung nicht zu unterscheiden. Da der Unternehmerlohn wie eine Entnahme zu behandeln ist und der restliche Gewinn auch entnommen werden soll, unterliegt alles einem Steuerbelastung von 47,44% (vgl. Berechnungen zur Vollausschüttung ohne Unternehmerlohn).

Unter dem Strich liegen im Spitzensteuersatz wieder beide Gesellschaften nahezu gleich auf. Ein geringer Vorteil ist wieder auf Seiten der GmbH & Co. KG zu verzeichnen.

Da allerdings hier die gesamten 100 dem persönlichen Steuersatz unterliegen wird sich der Vorteil der GmbH & Co. KG ausweiten. Es gilt: Je geringer der persönliche Steuersatz der Gesellschafter, desto größer wird der Besteuerungsvorteil der GmbH & Co. KG.



Nach Vergütung restlichen Gewinn thesaurieren

GmbH	
Gehalt 50 (Steuersatz 45% zzgl. SolZ)	23,74
Thesaurierung 50 (vgl. Vollthesaurierung 29,83%)	14,91
	38,65

GmbH & Co. KG	
Unternehmerlohn 50 (vgl. Vollausschüttung 47,44%)	23,72
weiterer Gewinn 50 (vgl. Vollthesaurierung 29,77%)	14,88
	38,60

Alternativ kann auch der nach der Gesellschaftervergütung übrig bleibende Gewinn thesauriert werden. Bei der GmbH führt dies zu einer Steuerbelastung von insgesamt 38,65%. Sowohl der Steuersatz auf das Gehalt, als auch der Steuersatz der Thesaurierung wurden zuvor bereits erläutert, weshalb hier nicht weiter darauf eingegangen wird.

Bei der GmbH & Co. KG ist diesmal auch eine zweistufige Berechnung zu verzeichnen. Der Unternehmerlohn wird anhand der persönlichen Verhältnisse heran gezogen und der restliche thesaurierte Gewinn kann der Thesaurierungsbegünstigung unterworfen werden. Da beide Berechnung im Einzelnen schon zuvor erläutert wurden, wird auch hier nicht weiter darauf eingegangen. In der Summe beträgt die Belastung 38,60%

Auch hier daher wieder ein kaum erwähnenswertes Vorteil der GmbH & Co. KG. Im Vergleich zum Beispiel bei Vollausschüttung muss jedoch angeführt werden, dass sich nun bei sinkenden Steuersätzen auch kein Vorteil ausbauen wird, sondern das Besteuerungsverhältnis identisch bleiben wird.



Zusammenfassung

Vollthesaurierung

→ nahezu identisches Ergebnis

ABER:

Wovon Steuern und Lebenshaltung bezahlen?

Ertragssteuern aus betr. Mitteln;

Rest thesaurieren

→ Je höher der pers. Steuersatz, desto ungünstiger die GmbH & Co. KG!

ABER:

Wovon Lebenshaltung bezahlen?

Nur auf Basis individueller Gegebenheiten wird sich die steuer-günstigerer Rechtsform ermitteln lassen

Vollausschüttung

Vorteil GmbH & Co. KG!

Je geringer der pers. Steuersatz, desto größer der Vorteil der GmbH & Co. KG!

Vergütung...

a) ...und Rest ausschütten:

Je geringer der pers. Steuersatz, desto größer der Vorteil der GmbH & Co. KG!

b) ...und Rest thesaurieren:

Nahezu identisches Ergebnis!



Fazit

Der ertragsteuerliche Belastungsvergleich der Rechtsformen hat Grenzen:

- Grundsätzlich ist der ertragsteuerliche Belastungsvergleich hier nicht geeignet, die eine oder die andere Rechtsform zu präferieren.
- Jede Beispielsberechnung basiert auf Prämissen, die in der Praxis bei der einen oder anderen Rechtsform vor- bzw. nachteilig sind.
- Allenfalls die individuelle Tendenz der Gesellschafter in Sachen Ausschüttungen/ Entnahmen kann eine Richtung vorgeben.



Ist ein reines Thesaurierungsunternehmen geplant?

Soll der Gewinn in maximalen Umfang entnommen werden?