Diskussionsbeiträge

9/2009

Sönke Arendt, B.A.
Prof. Dr. Clemens Wangler

Thesaurierungsbegünstigung für Einzelunternehmer und Personengesellschaften:
Wurde die Rechtsformneutralität erreicht?

Philip Schill, B.A.
Prof. Dr. Clemens Wangler

Die Begünstigung nicht entnommener Gewinne gemäß § 34a EStG: Anwendung, Gesetzeszweck und Vorteilhaftigkeitsüberlegungen

Duale Hochschule Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Studiengang Steuern und Prüfungswesen
www.dhbw-vs.de

DHBW
Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Diskussionsbeiträge

9/2009

Sönke Arendt, B.A.
Prof. Dr. Clemens Wangler

Thesaurierungsbegünstigung für Einzelunternehmer und Personengesellschaften:
Wurde die Rechtsformneutralität erreicht?

Philip Schill, B.A.
Prof. Dr. Clemens Wangler

Die Begünstigung nicht entnommener Gewinne gemäß § 34a EStG: Anwendung, Gesetzeszweck und Vorteilhaftigkeitsüberlegungen

Duale Hochschule Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Studiengang Steuern und Prüfungswesen
www.dhbw-vs.de

DHBW
Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

IMPRESSUM

Herausgeber
Prof. Dr. Clemens Wangler
Steuerberater
Duale Hochschule Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen
Friedrich-Ebert-Strasse 30
D-78054 Villingen-Schwenningen
Telefon: +49 (0) 77 20 39 06 141
Telefax: +49 (0) 77 20 39 06 149
E-mail: wangler@dhbw-vs.de
Internet: www.dhbw-vs.de/steuern-pruefungswesen

Redaktion
Prof. Dr. Clemens Wangler

Druck
Dokument-Center, Villingen-Schwenningen

ISSN 1614-0613

© 2009, Sönke Arendt, B.A. / Prof. Dr. Clemens Wangler (Teil I)
Philip Schill, B.A. / Prof. Dr. Clemens Wangler (Teil II)
Die Zeitschrift und alle in ihr enthaltenen Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zulässigen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der Verfasser unzulässig.

Geleitwort zum Diskussionsbeitrag 9/2009

Das Einkommensteuerrecht erfuhr mit der Unternehmenssteuerreform 2008/2009 in einigen Punkten gravierende Veränderungen. Der steuersystematisch am meisten beachtete Aspekt ist gewiss die sog. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG. Diese Regelung gilt unter Finanzexperten als so verunglückt, dass sich 37 renommierte Fachvertreter der Hochschulen aufgerufen sahen, einen „Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung“ zu veröffentlichen (DB 2008, S. 1405-1407). Das Fazit dieses Aufrufs beginnt wie folgt: „Mit der Thesaurierungsbegünstigung wurde eine extrem komplizierte Regelung geschaffen, die für fast alle Personenunternehmer keine Steuerentlastung, sondern eine höhere Steuerlast mit sich bringt und daher nicht in Anspruch genommen werden wird. Die optimale Nutzung dieser optionalen Regelung erweist sich als so kompliziert, dass auch viele Berater davon überfordert sein werden“. Die vorliegenden Diskussionsbeiträge umfassen zwei studentische Arbeiten zu diesem komplizierten Themengebiet.

Dem ersten Teil der vorliegenden Diskussionsbeiträge 9/2009 liegt die zweite Projektarbeit von Herrn Sönke Arendt, Bachelor of Arts, zugrunde (Dualer Partner: MAZARS Hemmelrath GmbH in München). Schwerpunkt seiner Arbeit ist die Frage, ob der Gesetzgeber das Ziel der Rechtsformneutralität erreicht hat. Er arbeitet die zentralen Verwerfungen der Regelung heraus und kommt zum Ergebnis, dass es dem Gesetzgeber mit der Regelung des § 34a EStG nicht gelang, die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften vergleichbar zu gestalten. Gründe hierfür sind in den komplizierten Regelungen und der spezifischen Stellung der Personengesellschaft im deutschen Steuerrecht zu finden. In der Praxis werden besonders die Nachteile aus der Entnahme für Ertragsteuerzwecke und die Auswirkungen durch nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben, insbesondere die Gewerbesteuer wesentliche Benachteiligungen darstellen. Vor der erstmaligen Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung ist im Falle von vorhandenen Altgewinnen zu überlegen, wie ein „Einsperren“ von Altgewinnen verhindert werden kann.

Der zweite Teil der vorliegenden Diskussionsbeiträge geht auf die Bachelorarbeit von Herrn Philip Schill, Bachelor of Arts, zurück (Dualer Partner: Steuerkanzlei Walter A. Schill in Bötzingen). Neben der Behandlung von Gestaltungsmöglichkeiten ist insbesondere das sehr anspruchsvolle Kapitel J zu erwähnen, das sich der Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung widmet. Nach einer statischen Betrachtung entwickelt Herr Schill auch entsprechende Formeln für eine dynamische Betrachtung. Die Formeln leitet er eigenständig ohne entsprechende Vorlagen aus der Literatur ab. Es gelingt ihm, die Kombinationen von Zinssatz, Steuersatz und Mindestthesaurierungsdauer abzuleiten, für die Indifferenz zwischen Thesaurierungsbegünstigung und Regelbesteuerung besteht. Er arbeitet hier auf hohem Abstraktionsniveau sehr gewissenhaft und überzeugend.

Prof. Dr. Clemens Wangler
Steuerberater
Leiter des Studiengangs
Steuern und Prüfungswesen
Duale Hochschule BW Villingen-Schwenningen
Friedrich-Ebert-Straße 30
D-78054 Villingen-Schwenningen
Telefon: +49 (0) 77 20 39 06 141
Telefax: +49 (0) 77 20 39 06 149
E-mail: wangler@dhbw-vs.de

Diskussionsbeiträge

9/2009 (Teil I)

Sönke Arendt, B.A.
Prof. Dr. Clemens Wangler

Thesaurierungsbegünstigung für Einzelunternehmer und Personengesellschaften: Wurde die Rechtsformneutralität erreicht?

Duale Hochschule Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Studiengang Steuern und Prüfungswesen
www.dhbw-vs.de

DHBW
Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis 3
Abbildungsverzeichnis 5
Tabellenverzeichnis 6
A. Einleitung 7
B. Regelungen des § 34a EStG 9
I. Grundsatz 9
II. Voraussetzungen 9
III. Besteuerung der nicht entnommenen Gewinne 11
IV. Nachversteuerungspflichtiger Betrag 11
V. Nachversteuerung 12
C. Rechtsformneutralität 14
I. Modell 14
II. Gewerbesteuerhebesatz 16
III. Besonderheiten bei der Bemessungsgrundlage 18
1. Nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben 18
2. Steuerfreie Gewinnanteile 20
3. Entnahmen für Steuern und sonstige Entnahmen 24
IV. Aspekte der Nachversteuerung 26
1. Verwendungsreihenfolge und Altgewinne 26
2. Auswirkungen durch das Sonderbetriebsvermögen 27
3. Steuerliche Situation des Gesellschafters 28
D. Gestaltungsmodelle in Bezug auf Altgewinne 29
I. Entnahme der Altgewinne 29
II. Entnahme und Wiedereinlage 30
III. Entnahme und Einlage in eine Schwesterpersonengesellschaft 31
E. Fazit 33
Anhang
Gesetze, Rechtsverordnungen und Verwaltungsanweisungen 36
Rechtsprechungsverzeichnis 37
Literaturverzeichnis 38

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AbgSt	Abgeltungsteuer
Aufl.	Auflage
BB	Betriebsberater
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
Bsp.	Beispiel
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucksache	Bundestags-Drucksache
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
h. M.	herrschende Meinung
hrsg.	herausgegeben

i. d. F.	in der Fassung
i. S. d.	im Sinne des
Jg.	Jahrgang
KapGes	Kapitalgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
m. E.	meines Erachtens
o. g.	oben genannt
PersGes	Personengesellschaft
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SBV	Sonderbetriebsvermögen
sog.	sogenannt
SolZ	Solidaritätszuschlag
Tab.	Tabelle
Tz.	Textziffer
u. U.	unter Umständen
U. v.	Urteil vom
v.	vom
vgl.	vergleiche
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
zvE	zu versteuerndes Einkommen

Abbildungsverzeichnis

Abb.		Seite
1	Steuerbelastung bei Gewinnthesaurierung	16
2	Steuerbelastung bei Vollausschüttung	17
3	Nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben und nicht entnommener Gewinn	18
4	Steuerfreie Gewinnanteile und nicht entnommener Gewinn	21
5	Beispiel Gesellschafterdarlehen	35

Tabellenverzeichnis

Tab.		Seite
1	Modellüberlegungen	15
2	Beispiel nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben	20
3	Beispiel steuerfreie Gewinnanteile	22
4	Beispiel Kombination von steuerfreien Gewinnanteilen und nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben	23
5	Beispiel Entnahme für Ertragsteuern	24
6	Beispiel Veranlagungsoption bei Kapitalgesellschaften	29
7	Beispiel Entnahme und Wiedereinlage	30

A. Einleitung

In Deutschland sind - im Gegensatz zu vielen anderen Ländern - Personengesellschaften von großer Bedeutung. Über 80 % der Steuerpflichtigen sind Einzelunternehmer, offene Handelsgesellschaften oder Kommanditgesellschaften.[1] Kleine und mittlere Unternehmen, aber auch große Familienunternehmen bedienen sich der Personengesellschaft als Rechtsform.

Dennoch wurden bei den letzten Unternehmensteuerreformen Kapitalgesellschaften tariflich erheblich entlastet. So sank der Körperschaftsteuersatz innerhalb der letzten zehn Jahre von 40 % auf 25 % und mit der Unternehmensteuerreform 2008 auf nur noch 15 %. Die Kapitalgesellschaft entwickelte sich so zur „Spardose“ für Unternehmer, denn im Fall der Thesaurierung von Gewinnen in der Gesellschaft war die Kapitalgesellschaft der Personengesellschaft, bei der die Mitunternehmer durch Spitzensteuersätze von über 40 % unabhängig von der Gewinnverwendung belastet wurden, mit der Zeit immer deutlicher überlegen. Bereits in dem Regierungsentwurf zum Steuersenkungsgesetz vom 9. Februar 2000 verfolgte die damalige Regierung aus SPD und Bündnis 90 / Die Grünen den Ansatz, Einzelunternehmer und Personengesellschaften mit Hilfe eines sog. Optionsmodells, die Möglichkeit zu geben, den Kapitalgesellschaften in der Besteuerung „gleichgestellt“ zu werden und so den Nachteil im Thesaurierungsfall zu neutralisieren. Nach dem Optionsmodell hätten Einzelunternehmer und Personengesellschaften mit ihren Gewinneinkünften als fiktive Kapitalgesellschaft zur Veranlagung nach Körperschaftsteuerrecht optieren können.[2] Der Entwurf scheiterte jedoch im späteren Vermittlungsverfahren und wurde bei der Unternehmensteuerreform 2001 nicht umgesetzt.

Sieben Jahre später ergaben sich mit In-Kraft-Treten der Unternehmensteuerreform am 1. Januar 2008 eine ganze Reihe von Änderungen in Bezug auf die Besteuerung von Unternehmen in Deutschland. Das Gesetz beinhaltete neben der bereits erwähnten Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % auch eine

---

[1] Vgl. Dittrich, Umsatzsteuerstatistik, S. 4.

[2] Vgl. Mentel/Schulz, Option von Personengesellschaften und Einzelunternehmen, S. 489.

Regelung zur Modifizierung des Transparenzprinzips bei Personengesellschaften in Form der sog. Thesaurierungsbegünstigung. Das im Gesetzentwurf erklärte Ziel des Gesetzgebers besteht erneut darin, „Einzelunternehmer und Mitunternehmer mit ihren Gewinneinkünften (…) in vergleichbarer Weise wie das Einkommen einer Kapitalgesellschaft tariflich zu belasten“[3] und somit der Rechtsformneutralität insbesondere im Thesaurierungsfall Rechnung zu tragen. Der Handlungsbedarf in Bezug auf die Besteuerung im Thesaurierungsfall und die damit verbundene Benachteiligung der bedeutenden Rechtsform Personengesellschaft war offensichtlich. Ohne eine entsprechende Regelung würde die Steuerbelastung im Thesaurierungsfall bei Kapitalgesellschaften aktuell 29,83 % (inklusive Gewerbesteuer bei Hebesatz 400 % und Solidaritätszuschlag) betragen, während ein Gesellschafter einer Personengesellschaft bei gleichem Sachverhalt mit dem persönlichen Steuersatz von 42 % insgesamt mit 44,28 % belastet würde.

In dieser Projektarbeit sollen zunächst der neu eingefügte § 34a EStG dargestellt und die Modellüberlegungen des Gesetzgebers erläutert werden. Anschließend sollen die Probleme der Gesetzesregelung im Hinblick auf die Erreichung des zuvor genannten Ziels des Gesetzgebers und in Bezug auf Schwierigkeiten bei der Nutzung der Regelung für Personengesellschaften untersucht werden und daraus mögliche Handlungsempfehlungen, insbesondere vor der erstmaligen Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung, abgeleitet werden.

[3] BT-Drucksache 16/4841, S. 62.

B. Regelungen des § 34a EStG

Die Regelungen des § 34a EStG wurden als Tarifermäßigungsvorschrift im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 in das Einkommensteuergesetz aufgenommen. Wie bereits ausgeführt, zielt der Gesetzgeber bei der Regelung darauf, eine vergleichbare Belastung der Einkommen von Einzelunternehmern und Mitunternehmerschaften auf der einen und Kapitalgesellschaften auf der anderen Seite zu erreichen.[4] An dieser Stelle soll zunächst die gesetzliche Regelung dargestellt werden.

I. Grundsatz

Grundsätzlicher Bestandteil der Thesaurierungsbegünstigung ist die Möglichkeit, Gewinne einer Personengesellschaft, die nicht entnommen werden, also dem Unternehmen weiterhin zur Verfügung stehen (nicht entnommener Gewinn), auf einer ersten Stufe mit einem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Entnimmt der Gesellschafter in einem späteren Veranlagungszeitraum zuvor begünstigt besteuerte Gewinne aus dem Unternehmen, so ist für diese auf der zweiten Stufe eine weitere Besteuerung vorzunehmen (Nachversteuerung).

Diese Methodik erinnert an das Trennungsprinzip bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, bei der zunächst die Kapitalgesellschaft und anschließend der Gesellschafter besteuert werden. Genauer betrachtet handelt es sich bei der Thesaurierungsbegünstigung allerdings eher um eine Modifizierung des Transparenzprinzips, da nicht das Unternehmen, sondern auch auf der ersten Stufe der einzelne Mitunternehmer besteuert bzw. begünstigt wird.[5]

II. Voraussetzungen

Die Gewährung der Tarifermäßigung ist an eine Reihe von Voraussetzungen geknüpft. So können die Gewinne aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft oder aus selbständiger Arbeit nur begünstigt werden, wenn diese nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt

[4] Vgl. BT-Drucksache 16/4841, S. 62.

[5] Vgl. Ortmann-Babel/Zipfel, Unternehmensteuerreform 2008 Teil II, S. 2208.

werden. Ermittelt der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG mit Hilfe einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung, so besteht keine Möglichkeit die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch zu nehmen.[6] Weiterhin schädlich für die Inanspruchnahme ist es, wenn für die Gewinne ein Veräußerungsfreibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG oder eine Tarifermäßigung aufgrund außerordentlicher Einkünfte nach § 34 Abs. 3 EStG gewährt wird.[7] Des Weiteren sind Einkünfte i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG, also Einkünfte aus „erhöhten Gewinnanteilen für Initiatoren von Wagniskapitalgesellschaften“[8], von der Thesaurierungsbegünstigung ausgeschlossen. Der Gesetzgeber möchte so eine „ungerechtfertigte Doppelbegünstigung“[9] vermeiden. Im Falle der Mitunternehmerschaft existiert noch eine weitere verwaltungsvereinfachende Beschränkung. So muss nach § 34a Abs. 1 S. 3 EStG der auf den Mitunternehmer entfallende nicht entnommene Gewinn mindestens 10.000,- EUR oder mehr als 10 % des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft betragen. Verhindert werden soll dadurch, dass Beteiligungen an sog. Publikumsgesellschaften (bspw. Medien- oder Windkraftfonds), bei denen die Mitunternehmerinitiative nur minimal ausgeprägt ist, die Begünstigung in Anspruch nehmen können.[10] Für Einzelunternehmen gibt es keine vergleichbare Regelung.[11]

Bei der Thesaurierungsbegünstigung handelt es sich um ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen. Er kann auf Antrag personengebunden für jeden Mitunternehmeranteil, jeden Betrieb sowie jeden Veranlagungszeitraum einzeln die Begünstigung in Anspruch nehmen, sofern die zuvor genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Wird der Antrag nicht gestellt, erfolgt die Besteuerung zusammen mit den anderen Einkünften im Rahmen der Veranlagung.

---

[6] Vgl. Ortmann-Babel/Zipfel, Unternehmensteuerreform 2008 Teil II, S. 2209.
[7] Vgl. § 34a Abs. 1 S. 1 EStG.
[8] Hutter, in: Blümich, EStG-Kommentar, § 18 EStG Rz. 188.
[9] BT-Drucksache 16/4841, S. 63.
[10] Vgl. BT-Drucksache 16/4841, S. 63.
[11] Vgl. BMF-Schreiben v. 11.08.2008, Tz. 8.

III. Besteuerung der nicht entnommenen Gewinne

Die Besteuerung auf der ersten Stufe bemisst sich nach dem nicht entnommenen Gewinn. Dieser stellt den maximal begünstigungsfähigen Betrag dar und ermittelt sich nach § 34 Abs. 2 EStG wie folgt:

	Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG
./.	positiver Saldo aus Entnahmen und Einlagen
=	Nicht entnommener Gewinn

In dem Gewinn nach §§ 4 Abs. 1 oder 5 EStG sind auch Bestandteile enthalten, die in der weiteren Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens hinzugerechnet (bspw. nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben) oder abgezogen (bspw. steuerfreie Gewinnanteile) werden. Des Weiteren enthält der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG bei Personengesellschaften neben dem Ergebnis der Gesamthandsbilanz auch die Korrekturen aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen.[12] Auch bei den Entnahmen und Einlagen werden die Sonder- und Ergänzungsbilanzen berücksichtigt. Im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung kann gem. § 34a Abs. 1 S. 1 EStG ein Betrag bis maximal zur Höhe des nicht entnommenen Gewinns ganz oder teilweise außerhalb der Veranlagung mit 28,25 % (ohne Solidaritätszuschlag) besteuert werden. Der tatsächlich durch Antrag begünstigt besteuerte Betrag ist der Begünstigungsbetrag i. S. d. § 34a Abs. 3 S. 1 EStG.

IV. Nachversteuerungspflichtiger Betrag

Der Steuerpflichtige erhält die Begünstigung nur soweit und solange er auf die private Verwendung der Gewinne verzichtet und diese dadurch dem Unternehmen zur Verfügung stellt.[13] Einmal begünstigte Beträge unterliegen daher bei einem späteren Wegfall des Begünstigungsgrundes einer Nachversteuerung. Zu diesem Zweck ist gem. § 34a Abs. 3 S. 3 EStG jährlich für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil ein sog. nachversteuerungspflichtiger Betrag zu ermitteln

[12] Vgl. BMF-Schreiben v. 11.08.2008, Tz. 12 und 13.

[13] Vgl. Ortmann-Babel/Zipfel, Unternehmensteuerreform 2008 Teil II, S. 2212.

und gesondert durch das zuständige Finanzamt festzustellen. Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist vereinfacht ausgedrückt die Summe der Begünstigungsbeträge ohne die hierauf bereits gezahlte, tarifermäßigte Einkommensteuer sowie den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag und drückt somit den Betrag aus, der maximal der Nachversteuerung unterliegen kann.[14]

Bei Übertragung oder Überführung eines Wirtschaftsgutes nach § 6 Abs. 5 S. 1 bis 3 EStG besteht nach § 34a Abs. 5 S. 2 EStG die Möglichkeit, die Nachversteuerung durch Übertragung eines entsprechenden anteiligen nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den anderen Betrieb / Mitunternehmeranteil zu verhindern.

Zusammenfassend ergibt sich somit für den nachversteuerungspflichtigen Betrag folgendes Ermittlungsschema:

	Nachversteuerungspflichtiger Betrag des vorangegangenen Veranlagungszeitraumes
+	Nachversteuerungspflichtiger Betrag des laufenden Veranlagungszeitraumes (= Begünstigungsbetrag abzgl. Steuerbelastung und SolZ)
+	Auf diesen Betrieb / Mitunternehmeranteil von einem anderen Betrieb / Mitunternehmeranteil desselben Steuerpflichtigen übertragener nachversteuerungspflichtiger Betrag
./.	Nachversteuerungsbetrag des laufenden Veranlagungszeitraumes
./.	Auf einen anderen Betrieb / Mitunternehmeranteil desselben Steuerpflichtigen von diesem Betrieb / Mitunternehmeranteil übertragener nachversteuerungspflichtiger Betrag
=	Nachversteuerungspflichtiger Betrag

V. Nachversteuerung

Auf der zweiten Besteuerungsstufe wird die Nachversteuerung ausgelöst, wenn begünstigte Gewinne in späteren Veranlagungszeiträumen in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen übergehen. Dazu muss ein Überschuss der Entnahmen über die Einlagen im Veranlagungszeitraum größer sein als der ermittelte

[14] Vgl. Ortmann-Babel/Zipfel, Unternehmensteuerreform 2008 Teil II, S. 2212.

Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG (Entnahmeüberhang) und es muss ein nachversteuerungspflichtiger Betrag im vorangegangenen Veranlagungszeitraum festgestellt worden sein. Der so ermittelte Nachversteuerungsbetrag unterliegt außerhalb der Veranlagung einem Steuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag. In Bezug auf den positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen ergibt sich laut Darstellung des BMF folgende Verwendungsreihenfolge:[15]

1. Positiver steuerfreier Gewinn des laufenden Veranlagungszeitraumes
2. Positiver steuerpflichtiger Gewinn des laufenden Veranlagungszeit-Raumes
3. Nachversteuerungspflichtiger Betrag der Vorjahre
4. Steuerfreie und nicht entnommene, mit dem persönlichen Steuersatz versteuerte Gewinne der Vorjahre

Eine Nachversteuerung wird neben dem Sachverhalt des Entnahmeüberschusses zudem nach § 34a Abs. 6 bei folgenden Tatbestandsmerkmalen ausgelöst:

- Betriebsaufgabe bzw. -veräußerung,
- Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft bzw. bei Einbringung des Betriebs / Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft,
- Wechsel der Gewinnermittlungsart sowie
- Antrag des Steuerpflichtigen auf freiwillige Nachversteuerung.

[15] Vgl. BMF-Schreiben v. 11.08.2008, Tz. 29.

C. Rechtsformneutralität

Nachdem im vorigen Abschnitt die Norm beschrieben wurde, soll nun anhand verschiedener Aspekte versucht werden, die Erreichung des in der Gesetzesbegründung definierten Ziels der Rechtsformneutralität zu beurteilen. Dazu sind zunächst die Modellüberlegungen zu erläutern. In sämtlichen hier ausgeführten Beispielrechnungen werden vereinfachend ein persönlicher Einkommensteuersatz von 42 % und ein Gewerbesteuerhebesatz von 400 % zu Grunde gelegt sowie der Solidaritätszuschlag berücksichtigt, sofern nichts anderes erwähnt wird. Unberücksichtigt bleiben die Kirchensteuer und der gewerbesteuerliche Freibetrag für Einzelunternehmer und Personengesellschaften nach § 11 Abs. 1 GewStG. Die Anwendung des sog. „Reichensteuersatzes“ von 45 % kann in einigen Fällen zu abweichenden Ergebnissen führen. Aus Gründen einer höheren Praxisrelevanz soll nachfolgend jedoch von einem Einkommensteuersatz von 42 % ausgegangen werden.

I. Modell

Der Gesetzgeber ist bei der Konzeption des § 34a EStG von einer Kapitalgesellschaft und einer Personengesellschaft mit gleich hohem Gewinn ausgegangen. Unter den zuvor getroffenen Annahmen ergibt sich folgende steuerliche Belastung:

Tab. 1: Modellüberlegungen

	KapGes	PersGes	PersGes (thesauriert)
Gewinn vor Steuern und Thesaurierung / Vollausschüttung	100,00	100,00	100,00
./. GewSt (3,5 % x 400 %)	14,00	14,00	14,00
./. KSt (15 %)	15,00		
./. ESt nach § 32 a I EStG (42 %)		42,00	
./. ESt nach § 34 a I EStG (28,25 %)			28,25
+ GewSt-Anrechnung		13,30	13,30
./. SolZ (5,5 % auf ESt / KSt)	0,83	1,58	0,82
Gewinn nach Steuern (Thesaurierung)	**70,17**	**55,72**	**70,23**
Steuerbelastung	***29,83***	***44,28***	***29,77***
./. AbgSt (25 %)	17,54		
./. ESt nach § 34a IV EStG (25 %)			17,56
./. SolZ (5,5 % auf ESt)	0,96		0,97
Gewinn nach Steuern (Vollausschüttung)	**51,67**	**55,72**	**51,71**
Steuerbelastung	***48,33***	***44,28***	***48,29***

Quelle: Eigene Darstellung

In Tab. 1 ist zu erkennen, dass unter den o. g. Voraussetzungen das Ziel des Gesetzgebers erreicht scheint. Nach der ersten Besteuerungsstufe verbleiben bei der Kapitalgesellschaft 70,17 von 100, bei der thesaurierenden Personengesellschaft mit 70,23 von 100 nur unwesentlich mehr. Andererseits ist auch erkennbar, dass sich die Thesaurierung und Ausschüttung innerhalb eines kurzen Zeitraumes nicht anbietet, da bei herkömmlicher Veranlagung dem Personengesellschafter 55,72 von 100 verbleiben, während bei der Thesaurierung und Nachversteuerung mit 51,71 von 100 gut 4,01 Prozentpunkte weniger Gewinn nach Steuern zur Verfügung stehen.

Die Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung für den einzelnen Steuerpflichtigen besteht daher letztlich nicht in einem tatsächlichen Steuersatzvorteil[16], sondern vielmehr nur in einem Zinsvorteil aufgrund der geringeren Steuerbelastung auf der ersten Besteuerungsstufe. Um einen solchen Zinsvorteil zu generieren sind zwei Parameter entscheidend: Zum einen der persönliche Steuersatz, zum anderen die Rendite des Unternehmens. Je größer dabei die Differenz von persönlichem Grenzsteuersatz und begünstigtem Steuersatz (28,25 %), umso mehr Einkommensteuer wird auf der ersten Stufe gespart. Diese Ersparnis wird mit der Rendite des Unternehmens verzinst. Im Falle der Thesaurierung und spä-

[16] Vgl. Reichert/Düll, Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften, S. 1253.

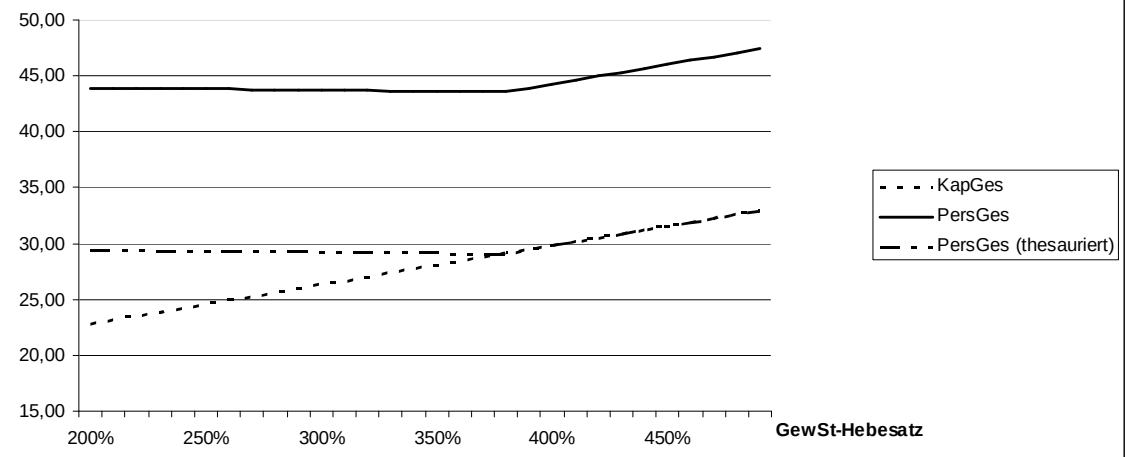
teren Entnahme der Gewinne sind zum Ausgleich des nominalen Steuernachteils unter Umständen relativ lange Zeiträume nötig.[17]

II. Gewerbesteuerhebesatz

Wandelt man nun das Modell ab und verändert bei sonst gleichen Bedingungen die Gewerbesteuerhebesätze, ändert sich das oben dargestellte Bild.

Die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 Abs. 1 EStG ist bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 380 % gedeckelt. Aufgrund dieser gesetzlichen Regelung führt ein höherer Hebesatz bei Kapital- und Personengesellschaften gleichermaßen proportional zu einer höheren Steuerbelastung. Unterhalb eines Hebesatzes von 380 % verzerrt die Begrenzung auf die Anrechnung der tatsächlichen Gewerbesteuer dieses Bild.

Abb. 1: Steuerbelastung (in %) bei Gewinnthesaurierung



Quelle: Eigene Darstellung

Die Abb. 1 verdeutlicht diesen Aspekt. Unterhalb eines Gewerbesteuerhebesatzes von 380 % nimmt die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft mit sinkenden Hebesätzen weiter ab. Bei der thesaurierenden Personengesellschaft wird zwar die Belastung der Gewerbesteuer durch die Anrechnung nach § 35 Abs. 1 EStG aufgehoben. Durch die Beschränkung der Anrechnung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer liegt die Gesamtsteuerbelastung der Personengesellschaft im Thesaurierungsfall aber bei mindestens 29,07 % (GewSt-Hebesatz: 380 %).

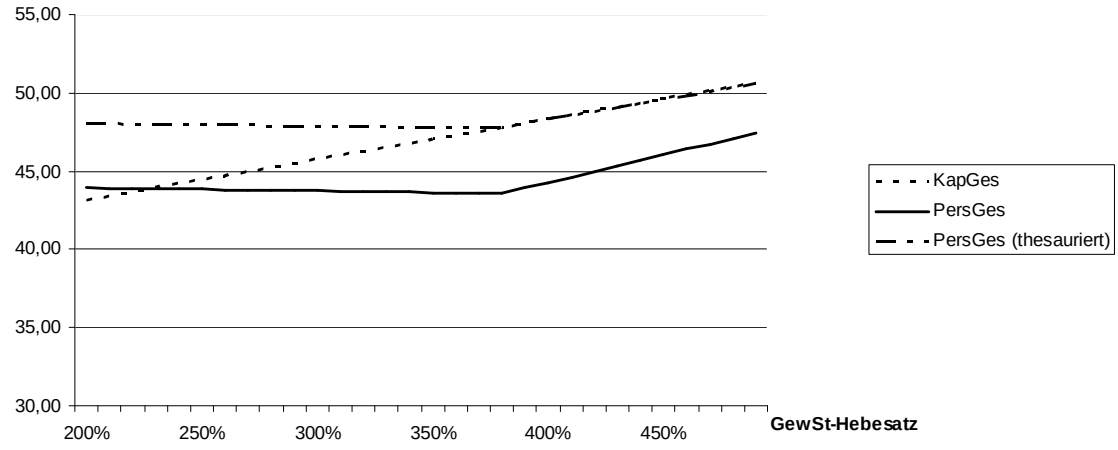
[17] Vgl. Reichert/Düll, Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften, S. 1253.

Das geringfügige Absinken der Steuerbelastung im Bereich bis zu einem Gewerbesteuerhebesatz von 380 % ist auf den mit steigenden Hebesätzen geringeren Anteil der Einkommensteuer an der Gesamtsteuerbelastung und damit mit einem geringeren Solidaritätszuschlag begründet.

Zusammenfassend besteht eine Rechtsformneutralität im Thesaurierungsfall also nur ab einem Gewerbesteuerhebesatz von mehr als 380 %. Unterhalb dieser Grenze ist die Kapitalgesellschaft teils deutlich im Vorteil, wenn auch nicht in dem Maße wie ohne die Möglichkeit der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften.

Betrachtet man nun die Steuerbelastung unter der Vollausschüttungshypothese (Abb. 2) so zeigt sich auch deutlich, dass eine Rechtsformneutralität aus demselben Grund (Gewerbesteueranrechnung) nur ab einem Gewerbesteuerhebesatz von mehr als 380 % gegeben ist. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass im Falle der Vollausschüttung die der normalen Tarifbelastung unterliegende Personengesellschaft ab einem Gewerbesteuerhebesatz von etwa 230 % deutliche Vorteile gegenüber der Kapitalgesellschaft hat. Hier zeigt sich, dass die Thesaurierungsbegünstigung nicht aufgrund des lockenden niedrigen Steuersatzes grundsätzlich gewählt werden sollte, sondern vielmehr nur bei tatsächlichem Bedarf bzw. bei hohen unternehmensinternen Renditen, da eine Thesaurierung und anschließende Nachversteuerung in Summe grundsätzlich zu einer höheren Steuerbelastung führt als die herkömmliche Veranlagung.

Abb. 2: Steuerbelastung (in %) bei Vollausschüttung



Quelle: Eigene Darstellung

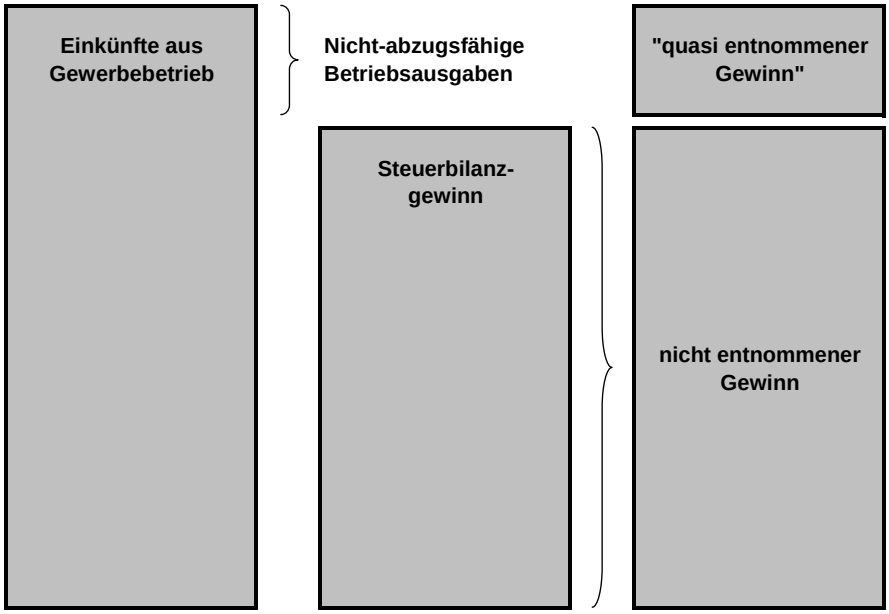
III. Besonderheiten bei der Bemessungsgrundlage

Neben dem Gewerbesteuerhebesatz ergibt sich auch aus der Bemessungsgrundlage für die Tarifbegünstigung eine Problematik im Vergleich der Gesellschaftsformen.

1. Nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben

Dem Gesetz nach ist der maximal begünstigungsfähige Betrag (nicht entnommener Gewinn) der nach §§ 4 Abs. 1 oder 5 EStG ermittelte Gewinn abzüglich des positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen (vgl. B.III auf S. 4). In dem durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten Steuerbilanzgewinn sind jedoch auch Aufwendungen gewinnmindernd enthalten, die das zu versteuernde Einkommen nicht mindern dürfen. Diese nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4a, 5, 5a und 5b sowie § 4h EStG erhöhen somit die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch außerbilanzielle Hinzurechnung. In der Ermittlung der nicht entnommenen Gewinne werden sie hingegen noch gewinnmindernd berücksichtigt.

Abb. 3: Nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben und nicht entnommener Gewinn



Quelle: Vgl. Husken/Schmidt/Siegmund, Steuerfreie Einnahmen jetzt mehr als steuerfrei?!, S. 1205

Dadurch entsteht bei dem Vorhandensein nicht-abzugsfähiger Betriebsausgaben ein „quasi entnommener Gewinn“ (vgl. Abb. 3) der nach Auffassung des Gesetzgebers nicht begünstigt werden kann[18], sondern der normalen Tarifbelastung nach § 32a EStG unterliegt. Dies stellt eine „konzeptionelle Schlechterstellung gegenüber der Besteuerung von Kapitalgesellschaften“[19] dar, weil diese im Thesaurierungsfall ihren - im Vergleich zum persönlichen Steuersatz des Mitunternehmers - niedrigeren Körperschaftsteuersatz auf das gesamte zu versteuernde Einkommen anwenden können, ohne dass in Bezug auf nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben eine Ausschüttung unterstellt wird. Es erscheint verfehlt, dass der Gesellschafter der Personengesellschaft nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben wie eine Entnahme mit dem normalen Tarif versteuern muss, obwohl ihm keinerlei Vorteile zufließen. Im Hinblick auf die Zielsetzung der Thesaurierungsbegünstigung kann aber auch das mögliche Argument seitens der Finanzverwaltung, dass die abgeflossenen Aufwendungen nicht thesauriert werden können, nach h. M. nicht schwerwiegend sein.[20] Auch durch zusätzliche Einlagen (Einlagenüberschuss bspw. in Höhe der nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben) ist diese Schlechterstellung nicht zu umgehen, da nach dem Gesetzeswortlaut des § 34a Abs. 2 EStG die Einlagen nur bis maximal zur Höhe der Entnahmen berücksichtigt werden[21] und in der Ermittlung der entnommenen Gewinne vom Steuerbilanzgewinn ausgegangen wird, in dem nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben noch gewinnmindernd enthalten sind. Folgendes Beispiel verdeutlicht die Benachteiligung der thesaurierenden Personengesellschaft in Bezug auf die nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben:

---

[18] Vgl. BT-Drucksache 16/4841, S. 63.

[19] Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S. 1808.

[20] Vgl. Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S. 1809.

[21] Vgl. Pohl, Außerbilanzielle Korrekturen, S. 2485.

Tab. 2: Beispiel nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben

	KapGes		PersGes (thesauriert)	
Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG	100.000		100.000	
darin enthaltene nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben	20.000		20.000	
zvE / Einkünfte aus Gewerbebetrieb	120.000		120.000	
davon nicht entnommener Gewinn			100.000	
./. GewSt (3,5 % x 400 %)	16.800		16.800	
./. KSt (15 %)	18.000			
./. ESt nach § 32a I EStG (42 %)			8.400	
./. ESt nach § 34a I EStG (28,25 %)			28.250	
+ GewSt-Anrechnung			15.960	
./. SolZ (5,5 % auf ESt / KSt)	990		1.138	
Gewinn nach Steuern (vor Ausschüttung / Nachversteuerung)	**64.210**		**61.372**	
Steuerbelastung	***35.790***	***29,83%***	***38.628***	***32,19%***

Quelle: Eigene Darstellung

Bei der Personengesellschaft dürfen im Beispiel (vgl. Tab. 2) auf Antrag maximal 100.000 dem begünstigten Steuersatz nach § 34a EStG unterworfen werden. Die Differenz zum zu versteuernden Einkommen ist dem normalen Tarif nach § 32a EStG zu unterwerfen. Die Steuerbelastung liegt damit höher als bei der vergleichbaren Kapitalgesellschaft, da bei ihr das gesamte zu versteuernde Einkommen mit einem günstigen Steuersatz tarifiert wird.

2. Steuerfreie Gewinnanteile

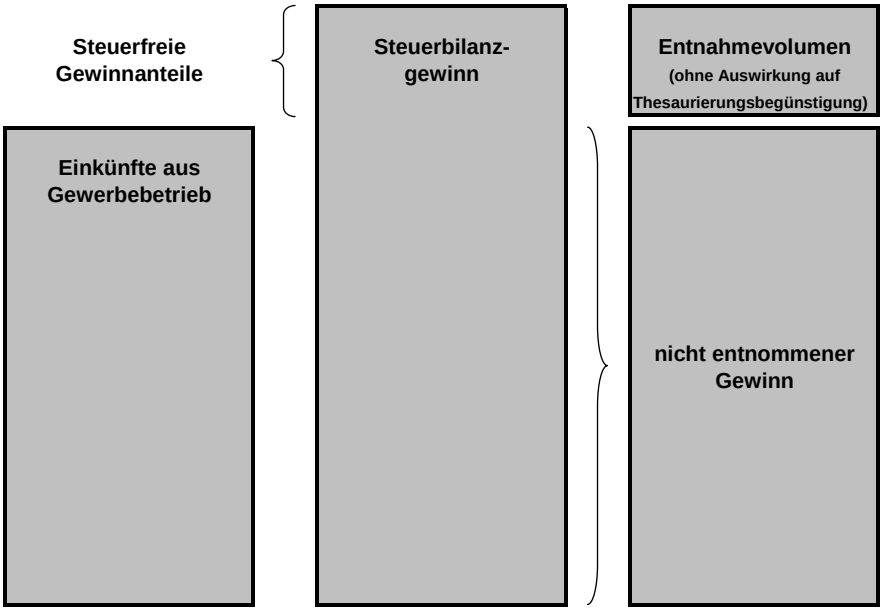
Bei steuerfreien Gewinnanteilen wirkt sich der im vorigen Punkt beschriebene Aspekt entgegengesetzt, also vorteilhaft für den Steuerpflichtigen aus. In dem Steuerbilanzgewinn sind steuerfreie Gewinnanteile enthalten, die bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb außerbilanziell gekürzt werden. Diese Gewinnanteile können aufgrund ihrer Steuerfreiheit selbst nicht dem Sondertarif nach

§ 34a EStG unterliegen.[22] Jedoch gelten die steuerfreien Gewinnanteile - zum Vorteil des Steuerpflichtigen - als vorrangig entnommen.[23] Das bedeutet, dass der Steuerpflichtige, soweit steuerfreie Gewinnanteile im Steuerbilanzgewinn enthalten sind, Entnahmen tätigen kann, ohne dass der entnommene Gewinn gemindert wird (siehe auch Abb. 4).

[22] Vgl. Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S. 1809.

[23] Vgl. BT-Drucksache 16/4841, S. 63.

Abb. 4: Steuerfreie Gewinnanteile und nicht entnommener Gewinn



Quelle: Vgl. Husken/Schmidt/Siegmund, Steuerfreie Einnahmen jetzt mehr als steuerfrei?!, S. 1205

Es ist jedoch darauf zu achten, dass dieser Vorteil nur im Wirtschaftsjahr der Vereinnahmung der steuerfreien Gewinnanteile nutzbar ist. In folgenden Wirtschaftsjahren mindert die Entnahme den nicht entnommenen Gewinn. Es ist daher zu empfehlen, steuerfreie Gewinne immer in dem Wirtschaftsjahr der Entstehung zu entnehmen[24], sofern diesen keine Entnahmeüberschüsse gegenüberstehen.

In Bezug auf die Rechtsformneutralität ergibt sich dadurch für den einfachen Fall des Vorhandenseins steuerfreier Gewinnanteile keine Schlechterstellung der Personengesellschaften auf der ersten Besteuerungsstufe (vgl. Tab. 3). Dies ist zwingend und mit der generellen Steuerbefreiung der Einkünfte zu erklären. Da die Entnahme der steuerfreien Gewinnanteile ohne steuerliche Folgen bleibt, ist sogar eine Besserstellung der Personengesellschaften auf der zweiten Besteuerungsstufe gegeben, denn bei Kapitalgesellschaften führt die Ausschüttung unabhängig vom Vorhandensein steuerfreier Gewinnanteile zu einer Besteuerung auf Gesellschafterebene.

[24] Vgl. Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S. 1809.

Tab. 3: Beispiel steuerfreie Gewinnanteile

	KapGes		PersGes (thesauriert)	
Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG	100.000		100.000	
darin enthaltene steuerfreie Gewinnanteile	30.000		30.000	
zvE / Einkünfte aus Gewerbebetrieb	70.000		70.000	
davon nicht entnommener Gewinn			70.000	
./. GewSt (3,5 % x 400 %)	9.800		9.800	
./. KSt (15 %)	10.500			
./. ESt nach § 34a I EStG (28,25 %)			19.775	
+ GewSt-Anrechnung			9.310	
./. SolZ (5,5 % auf ESt / KSt)	578		576	
Gewinn nach Steuern (vor Ausschüttung / Nachversteuerung)	**79.123**		**79.159**	
Steuerbelastung	***20.878***	***29,83%***	***20.841***	***29,77%***

Quelle: Eigene Darstellung

Der nicht entnommene Gewinn beschränkt sich dabei auf das zu versteuernde Einkommen. Begünstigungsfähig sind demnach im obigen Beispiel 70.000. Eine Entnahme der steuerfreien 30.000 hat keinerlei Auswirkungen auf den nicht entnommenen Gewinn.

Neben der Entnahme der steuerfreien Gewinnanteile ist in Bezug auf die Ausführungen unter C. III. 1 zu der Möglichkeit nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben auszugleichen, auch ein Zusammenfallen von nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben mit steuerfreien Gewinnen interessant. Laut Husken/Schmidt/Siegmund ist kein zweckmäßiger Grund erkennbar, der eine Verrechnung zwischen steuerfreien Gewinnanteilen und nicht-abzugsfähigen Betriebsaugaben verbietet.[25] Somit könnten steuerfreie Gewinnanteile die nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben kompensieren und den nicht entnommenen Gewinn erhöhen. Diese Vorgehensweise wird in der Literatur immer wieder diskutiert. So gehen auch Thiel/Sterner[26] und Fellinger[27] von der Zulässigkeit dieser Methodik aus, während Pohl für Zwecke der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns auch eine voneinander getrennte Berücksichtigung nicht-abzugsfähiger Betriebsausgaben und steuerfreier

[25] Vgl. Husken/Schmidt/Siegmund, Steuerfreie Einnahmen jetzt mehr als steuerfrei?!, S. 1206.

[26] Vgl. Thiel/Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S. 1100.

[27] Vgl. Fellinger, Das Anwendungsschreiben zu § 34a EStG, S. 1879.

Gewinnanteile für möglich hält[28]. Eine Klarstellung durch das BMF-Schreiben[29] erfolgt bislang nicht.

Geht man davon aus, dass bei Zusammenfallen steuerfreier Gewinne mit nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben eine Kompensation möglich ist, so kann dies unter bestimmten Umständen dazu führen, dass es zu einer Verringerung der Nachteile der Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft kommt bzw. soweit die steuerfreien Gewinnanteile die nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben übersteigen zu einer vollständigen Kompensation:

Tab. 4: Beispiel Kombination von steuerfreien Gewinnanteilen und nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben

	KapGes		PersGes (thesauriert)	
Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG	100.000		100.000	
darin enthaltene nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben	20.000		20.000	
darin enthaltene steuerfreie Gewinnanteile	30.000		30.000	
zvE / Einkünfte aus Gewerbebetrieb	90.000		90.000	
davon nicht entnommener Gewinn			85.000	
./. GewSt (3,5 % x 400 %)	12.600		12.600	
./. KSt (15 %)	13.500			
./. ESt nach § 34a I EStG (28,25 %)			25.425	
+ GewSt-Anrechnung			11.970	
./. SolZ (5,5 % auf ESt / KSt)	743		740	
Gewinn nach Steuern (vor Ausschüttung / Nachversteuerung)	**73.158**		**73.205**	
Steuerbelastung	***26.843***	***29,83%***	***26.795***	***29,77%***

Quelle: Eigene Darstellung

Im Beispiel in Tab. 4 führt der Überschuss an steuerfreien Gewinnanteilen dazu, dass keine Minderung des nicht entnommenen Gewinns erfolgt. Dabei wird angenommen, dass eine Entnahme der steuerfreien Gewinne nicht erfolgt.

[28] Vgl. Pohl, Außerbilanzielle Korrekturen, S. 2485.

[29] BMF-Schreiben v. 11.08.2008.

3. Entnahmen für Steuern und sonstige Entnahmen

Grundsätzlich mindern Entnahmen, soweit sie nicht durch Einlagen ausgeglichen werden, den nicht entnommenen Gewinn nach § 34a Abs. 1 EStG. Dies ist auch nachzuvollziehen, da die Begünstigung keine Anwendung auf privat verwendete Gewinne finden soll.

a) Ertragsteuern

Eine Standardregelung in Gesellschaftsverträgen von Personengesellschaften sieht vor, dass die Gesellschafter zur Entnahme der zu zahlenden Ertragsteuern berechtigt sind. Die Problematik, die durch Entnahme der vom einzelnen Mitunternehmer zu zahlenden Ertragsteuern entsteht, besteht nunmehr darin, dass es sich hierbei um eine klassische Entnahme handelt. Diese mindert den nicht entnommenen Gewinn und muss mit dem persönlichen Steuersatz des jeweiligen Gesellschafters besteuert werden. Bei Kapitalgesellschaften jedoch unterliegen auch die abzuführenden, nichtabzugsfähigen Unternehmenssteuern nur dem Regelsteuersatz von 15 %. Die Auswirkungen dieser Ungleichbehandlung zeigt Tab. 5:

Tab. 5: Beispiel Entnahme für Ertragsteuern

	KapGes		PersGes (thesauriert)		
Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG	100.000		100.000		
notwendige Steuerentnahme (ESt, SolZ)			18.449		
zvE / Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100.000		100.000		
davon nicht entnommener Gewinn			81.551		
./. GewSt (3,5 % x 400 %)	14.000		14.000		
./. KSt (15 %)	15.000				
./. ESt nach § 34a I EStG (28,25 %)			23.038		
./. ESt nach § 32a I EStG (42 %)			7.749		18.449
+ GewSt-Anrechnung			13.300		
./. SolZ (5,5 % auf ESt / KSt)	825		962		
Gewinn nach Steuern (vor Ausschüttung / Nachversteuerung)	**70.175**		**67.551**		
Steuerbelastung	***29.825***	***29,83%***	***32.449***	***32,45%***	

Quelle: Eigene Darstellung

Tab. 5 zeigt deutlich die Benachteiligung der Personengesellschaft, wenn der Mitunternehmer die Steuerschuld aus dem laufenden Gewinn begleicht. Rein vom Zweck der Thesaurierungsbegünstigung her, ist diese Ungleichbehandlung nicht nachzuvollziehen, da sich der Vorgang bei beiden Gesellschaftsformen

nicht wesentlich unterscheidet. Der Mitunternehmer der Personengesellschaft kann diesem Nachteil nur ausweichen, indem er die Steuern aus einer anderen Einkunftsquelle oder seinem Privatvermögen begleicht.

b) Gewerbesteuer

Durch die Unternehmensteuerreform 2008 ist die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig. In der Literatur ist nicht eindeutig geklärt, ob sie als Entnahme[30] oder nicht-abzugsfähige Betriebsausgabe[31] zu behandeln ist. Wie bereits ausgeführt, führt dies zu unterschiedlichen Auswirkungen in Bezug auf die Thesaurierungsbegünstigung. Unter Beachtung der Formulierungen im BMF-Schreiben ist die Finanzverwaltung der Ansicht, dass es sich um eine nicht-abzugsfähige Betriebsausgabe handelt.[32] Würde die Gewerbesteuer eine Entnahme darstellen, könnte ihre Auswirkung auf den nicht entnommenen Gewinn durch Einlagen aus dem Privatvermögen kompensiert werden. Eine Auslegung als Entnahme ist jedoch abzulehnen, da die Gewerbesteuer betrieblich veranlasst ist und somit keine Entnahme darstellt. Durch § 4 Abs. 5b EStG wird lediglich die Abzugsfähigkeit in Bezug auf die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens versagt.[33] Somit wird die Gewerbesteuer analog zu C. III. 1 wie eine nicht-abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt und kann lediglich durch steuerfreie Gewinnanteile kompensiert werden.

c) Sonstige Entnahmen

Werden Entnahmen getätigt, bspw. zur Reduktion von Haftungsrisiken bei Kommanditgesellschaften, indem zum Ende des Wirtschafsjahres der gesamte Gewinn entnommen wird, so ist keine Begünstigung gerechtfertigt, da dem Unternehmen keine Mittel zur Verfügung gestellt werden. Bei der Personengesellschaft erfolgt die Veranlagung beim Mitunternehmer. Analog dazu erfolgt bei den Kapi-

---

[30] Vgl. Pohl, Außerbilanzielle Korrekturen, S. 2484.
[31] Vgl. Thiel/Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S. 1100.
[32] Vgl. BMF-Schreiben v. 11.08.2008, Tz. 16.
[33] Vgl. Bäumer, Einzelne Anwendungsprobleme mit Lösungsansätzen, S. 2090.

talgesellschaften eine Ausschüttung ihrer Gewinne an die Gesellschafter. Die jeweilige Gesellschaft hat keinen Zugriff bzw. Nutzen mehr von den erwirtschafteten Gewinnen. Die Steuerbelastung liegt in diesem Fall bei der Personengesellschaft bei 44,28 % und bei der Kapitalgesellschaft bei 48,33 % (vgl. Tab. 1 auf S. 8). Bei der sofortigen privaten Verwendung durch Entnahme bzw. Ausschüttung ist daher ein Vorteil der Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft erkennbar. Festzuhalten bleibt jedoch, dass für solche Steuerpflichtige die Thesaurierungsbegünstigung grundsätzlich ausscheidet.

IV. Aspekte der Nachversteuerung

Weitere beachtenswerte Aspekte entstehen in Zusammenhang mit der Nachversteuerung. Sie sollen im Folgenden erläutert werden.

1. Verwendungsreihenfolge und Altgewinne

Wie bereits in B. V ausgeführt, tritt die Nachversteuerung ein, wenn ein Entnahmeüberschuss vorliegt. Dabei gelten zunächst die steuerfreien Gewinnanteile (vgl. auch C. III. 2) und anschließend die laufenden steuerpflichtigen Gewinne als entnommen. Reichen diese Größen nicht aus, um den Entnahmeüberschuss zu decken, so tritt die Nachversteuerung ein. Sind aus Jahren vor der erstmaligen Thesaurierung noch sog. Altgewinne vorhanden, so können diese erst nach Aufbrauchen des nachversteuerungspflichtigen Betrags ohne Nachversteuerung entnommen werden. In der Literatur wird vom „BiFo – Begünstigt in, first out“[34] oder vom „Einsperren der Altgewinne“[35] gesprochen. Eine Aufteilung zwischen Alt- und Neugewinnen ist durch die vorgegebene Verwendungsreihenfolge nicht möglich. Hätte der Gesetzgeber eine freie Wahl bei der Verwendungsreihenfolge zugelassen, würden Altgewinne entnommen und laufende Gewinne thesauriert, sodass das Steueraufkommen massiv belastet würde.[36] Diese Befürchtungen in Bezug auf den Haushalt haben den Gesetzgeber anscheinend dazu veranlasst,

[34] Hölzerkopf/Taetzner, Steuerfalle für mittelständische Personengesellschaften?, S. 2772.
[35] Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S. 1809.
[36] Vgl. Fechner/Bäuml, Replik zum Aufruf der Wissenschaft, S. 1653.

die im BMF-Schreiben definierte Verwendungsreihenfolge aufzustellen, obwohl diese der Stärkung der Eigenkapitalstruktur - einem weiteren Ziel der Unternehmensteuerreform 2008 [37] - entgegenwirkt. Zur Vermeidung des „Einsperrens“ der Altgewinne wird bei vielen Personengesellschaften die Eigenkapitalausstattung in Folge von steuermotivierten Entnahmen der Altgewinne sinken. In Bezug auf die Rechtsformneutralität ist zu vermerken, dass bei Kapitalgesellschaften eine günstige Besteuerung im Thesaurierungsfall nicht mit einer solchen steuersystembedingten Einschränkung der Verfügbarkeit der Altgewinne gekoppelt ist. Umfangreiche Planungen, um die Altgewinne für Gesellschafter nutzbar zu lassen, sind für Kapitalgesellschaften nicht notwendig.

Gestaltungsmodelle zu dieser zentralen Thematik der Altgewinne bei Personengesellschaften sollen in Abschnitt D. aufgezeigt werden.

2. Auswirkungen durch das Sonderbetriebsvermögen

Bei Überlegungen zur Thesaurierungsbegünstigung ist das Sonderbetriebsvermögen besonders zu beachten. Sowohl bei der Ermittlung der nicht entnommenen Gewinne als auch bei der Nachversteuerung sind Bewegungen im Sonderbetriebsvermögen mit einzubeziehen. Es ist von einer Gesamtsteuerbilanz, also einer Bilanz aus Gesamthandsvermögen, Sonderbetriebsvermögen und Ergänzungsbilanzen auszugehen (vgl. B. III).[38] Bewegungen vom Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen und umgekehrt sind in Bezug auf die Thesaurierungsbegünstigung irrelevant[39], wohingegen Verschiebungen vom Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen und umgekehrt eine relevante Entnahme oder Einlage darstellen. Diese hat unmittelbaren Einfluss auf die Höhe des nicht entnommenen Gewinns, aber kann auch zu einer überraschenden und ungewollten Nachversteuerung führen. In dem Fall, indem es bspw. durch Nutzungsänderung eines der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgutes zu einem Abgang aus der Sonderbilanz des Steuerpflichtigen kommt, ist dies eine Entnahme (aus dem Sonderbetriebsvermögen) i. S. d.

---

[37] Vgl. BT-Drucksache 16/4841, S. 30.

[38] Vgl. Reichert/Düll, Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften, S. 1258.

[39] Vgl. Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S. 1810.

§ 34a EStG und führt unter Umständen zu einer Nachversteuerung. Auch diese Regelung führt zu einem hohen Planungsaufwand für die Personengesellschaften.

Zur Verdeutlichung wird im Anhang ein Beispielfall anhand eines Gesellschafterdarlehens ausgeführt.

3. Steuerliche Situation des Gesellschafters

Die steuerliche Situation zum Zeitpunkt der Nachversteuerung bzw. Ausschüttung ist in Bezug auf die Rechtsformneutralität von Bedeutung und legt einen weiteren Vorteil für Kapitalgesellschaften offen. Kommt es nämlich aufgrund eines Entnahmeüberschusses zu einer Nachversteuerung, so ist diese mit 25 % zu versteuern und zwar unabhängig vom persönlichen Steuersatz. Dies kann im Extremfall zu der Situation führen, dass der Steuerpflichtige aufgrund negativer Einkünfte einen persönlichen Steuersatz von 0 % hat, aber die Entnahmen aus dem nachversteuerungspflichtigen Betrag mit 25 % versteuern muss. Von der Systematik der Thesaurierungsbegünstigung her ist dies zunächst verständlich. Wer im früheren Veranlagungszeitraum den Gewinn begünstigt versteuert hat, soll nach der Nachversteuerung trotzdem in Summe eine ähnliche Belastung haben wie derjenige, der sofort veranlagt wurde. Wird nun aber zum Vergleich eine Kapitalgesellschaft auf der zweiten Besteuerungsstufe - also der Ausschüttungsebene – betrachtet, so findet sich in Bezug auf die Abgeltungsteuer gem. § 32d Abs. 6 EStG eine Option zur Veranlagung für den Fall, dass der persönliche Steuersatz im Veranlagungszeitraum der Ausschüttung weniger als 25 % beträgt (Günstigerprüfung). Dies kann eine deutliche Benachteiligung für Mitunternehmer darstellen, wenn sie im Zeitpunkt der Nachversteuerung einen persönlichen Steuersatz unter 25 % haben.

Tab. 6: Beispiel Veranlagungsoption bei Kapitalgesellschaften

	KapGes		KapGes (Veranlagungsoption)		PersGes (thesauriert)	
Ausschüttbarer Gewinn / nachversteuerungspflichiger Betrag des Veranlagungszeitraumes	100.000		100.000		100.000	
./. AbgSt (25 %)	25.000					
./. ESt (0 %)			0			
./. Nachversteuerung (25 %)					25.000	
./. SolZ	1.375		0		1.375	
Gewinn nach Steuern (nach Ausschüttung / Nachversteuerung)	**73.625**		**100.000**		**73.625**	
Steuerbelastung	***26.375***	***26,38%***	***0***	***0,00%***	***26.375***	***26,38%***

Quelle: Eigene Darstellung

Im vorstehenden Beispiel wird der Extremfall dargestellt, dass aufgrund negativer Einkünfte der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft die Veranlagung wählt und somit nicht der Abgeltungsteuer, sondern der Tarifbelastung von 0 % unterliegt. Eine solche Optionsmöglichkeit ist für einen Mitunternehmer nicht vorgesehen.

D. Gestaltungsmodelle in Bezug auf Altgewinne

Vor Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008 und damit vor Einführung der Thesaurierungsbegünstigung gab es insbesondere in Bezug auf die Problematik der Altgewinne (vgl. C. IV. 1) in der Literatur eine Vielzahl von Gestaltungsmodellen. Einige davon sollen hier kurz vorgestellt werden. Ziel dieser Modelle ist es, die Nachversteuerung zu optimieren und den Zugriff auf die Altgewinne ohne Nachversteuerung zu erhalten. Die Modelle sind immer noch aktuell und vor der erstmaligen Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung anwendbar.

I. Entnahme der Altgewinne

Die Grundempfehlung der Literatur ist einstimmig: Vor der erstmaligen Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung sollte eine vollständige Entnahme der Altgewinne erfolgen.[40] Dies ist aber nur möglich, soweit die Altgewinne nicht als Kapital für das Unternehmen benötigt werden, denn eine Rückgabe der Mittel in Form eines Gesellschafterdarlehens ist aufgrund der Sonderbetriebsvermögensthematik nicht sinnvoll, da das Darlehen eine Einlage in die Gesamtsteuerbilanz darstellt (vgl. auch C. IV. 2 und das Beispiel im Anhang). Diese Empfehlung

[40] Vgl. Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S. 1811.

bringt somit in vielen Fällen in der Praxis eine erhebliche Schwächung der (Eigen-) Kapitalstruktur mit sich.

II. Entnahme und Wiedereinlage

Da die Entnahme der Altgewinne für sich gesehen in Bezug auf die Eigenkapitalausstattung nicht zielführend ist, könnte die Möglichkeit genutzt werden, jeweils zum Ende eines Wirtschaftsjahres alle Altgewinne zu entnehmen und im Folgewirtschaftsjahr wieder einzulegen.[41] Dadurch kann der Kapitalbedarf der Gesellschaft bis auf den Zeitraum zwischen Entnahme und Wiedereinlage gedeckt werden und gleichzeitig der Liquiditätsbedarf der Gesellschafter aus Altgewinnen entnommen werden, ohne dass eine Nachversteuerung eintritt. Denn den Entnahmen stehen immer gleichhohe Einlagen zu Beginn des Wirtschaftsjahres entgegen, die diese kompensieren.

Tab. 7: Beispiel Entnahme und Wiedereinlage

	VZ 01	VZ 02	VZ 03	VZ 04	VZ 05
Altgewinne	200	0	0	0	0
Einlage		167	134	101	68
Entnahme (privat + Ertragsteuern)	-33	-33	-33	-33	-33
Entnahme (Rest)	-167	-134	-101	-68	-35
laufender Gewinn (nach GewSt)	30	30	30	30	30
nicht entnommener Gewinn = Begünstigungsbetrag	0	30	30	30	30
Nachversteuerungspflichtiger Betrag	0	30	60	90	120

Quelle: Eigene Darstellung

Im Beispiel sind zu Beginn (VZ 01) 200 Altgewinne in der Personengesellschaft vorhanden. Die Mitunternehmer möchten jährlich etwa 33 für Ertragsteuern und private Zwecke entnehmen. Die laufenden Gewinne betragen vereinfachend jährlich 30. Dadurch, dass die Mitunternehmer ihre gesamten Altgewinne entnehmen und im Folgejahr jeweils den unverbrauchten Betrag wieder einlegen, erhalten sie die Möglichkeit aus den Altgewinnen zu entnehmen und gleichzeitig den gesamten laufenden Gewinn dem begünstigten Steuersatz nach § 34a EStG zu unterwerfen. Die Einlagen und Entnahmen sind durch die Restentnahme am En-

[41] Vgl. Thiel/Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S. 1105.

de des Veranlagungszeitraumes immer ausgeglichen und haben keinen Einfluss auf die Ermittlung der nicht entnommenen Gewinne.

Fraglich ist allerdings, ob bei dieser Konstruktion ein Entnahme- / Einlagewille überhaupt vorliegt oder ob die Geldverschiebungen vor und nach dem Stichtag nicht ohne wirtschaftlichen Hintergrund sind [42] und damit einen Rechtsmissbrauch darstellen. Der BFH forderte in einem Urteil zur Übertragung von Geldvermögen ins Privatvermögen einen „nach außen erkennbaren Willen […], das Wirtschaftsgut nicht (mehr) zur Erzielung von Betriebseinnahmen, sondern fortan nur noch zur Erzielung von Privateinnahmen […] einzusetzen“[43]. Eine Entnahmehandlung ist zunächst vorhanden, indem der Steuerpflichtige Geldvermögen in sein Privatvermögen übernimmt. Allerdings könnte die Einlage nach dem Stichtag dazu führen, dass ein Wille zur ausschließlichen Nutzung des Geldvermögens zur Erzielung von Privateinnahmen nicht erkennbar ist.

III. Entnahme und Einlage in eine Schwesterpersonengesellschaft

Zur Erreichung einer durchgehend zur Verfügung stehenden Finanzierung der Personengesellschaft soll als weitere Möglichkeit an dieser Stelle eine Gestaltung mithilfe einer neuen oder bereits bestehenden Schwesterpersonengesellschaft aufgezeigt werden. Die Gesellschafter können ihre Altgewinne aus der Personengesellschaft (Ursprungsgesellschaft) entnehmen und in eine weitere, personenidentische Schwesterpersonengesellschaft einlegen.[44] In der operativen Ursprungsgesellschaft kann in diesem Fall im Veranlagungszeitraum nach der Entnahme der Altgewinne ohne Nachteile die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen werden, während die laufenden Entnahmen für Privatzwecke oder Steuerzahlungen aus der Schwesterpersonengesellschaft bestritten werden. Ziel einer Gestaltung mit einer Schwesterpersonengesellschaft sollte es m. E. zudem sein, die Kapitalstruktur der Ursprungsgesellschaft nicht zu belasten. Dazu kann die Schwesterpersonengesellschaft der Ursprungsgesellschaft ein Darlehen zur Verfügung stellen. Bei einer ausschließlich vermögensverwal-

[42] Vgl. Thiel/Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S. 1106.
[43] BFH-Urteil v. 11.12.2002, BFH/NV 2003, S. 895.
[44] Vgl. Thiel/Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S. 1106.

tenden Schwesterpersonengesellschaft wird das Darlehen im Wege des Durchgriffs i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG dem Privatvermögen zugeordnet und somit als Sonderbetriebsvermögen des jeweiligen Gesellschafters bei der Ursprungsgesellschaft klassifiziert.[45] Die Darlehensvergabe würde also eine Einlage darstellen und die zuvor durchgeführte Entnahme der Altgewinne wieder ausgleichen (vgl. C. IV. 2). Hingegen führt eine gewerbliche Prägung der neuen Schwesterpersonengesellschaft
i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bzw. eine gewerbliche Tätigkeit einer bereits bestehenden Gesellschaft dazu, dass das Darlehen bei der Schwesterpersonengesellschaft als Betriebsvermögen anzusehen ist.[46]

Da beide Personengesellschaften zumindest teilweise personenidentisch sind, ist eine weitere Voraussetzung für die Anerkennung des Darlehens an die Ursprungsgesellschaft, dass dieses zu fremdüblichen Bedingungen überlassen wurde.[47] Sind die Darlehensbedingungen nicht als fremdüblich einzuschätzen, ist aufgrund der teilweisen Personengleichheit wiederum von Darlehen aus dem Privatvermögen der einzelnen Gesellschafter auszugehen, die dann wieder Sonderbetriebsvermögen bei der Ursprungsgesellschaft darstellen würden.[48]

Je nach Höhe der Altgewinne, die anfangs aus der Ursprungsgesellschaft entnommen werden und der laufenden Gewinne im Veranlagungszeitraum der Entnahme, sind die Rechtsfolgen einer Überentnahme i. S. d. § 4 Abs. 4a EStG in die Betrachtung einzubeziehen. Liegen Überentnahmen i. S. d. § 4 Abs. 4a EStG vor, kann demzufolge die Abzugsfähigkeit der Darlehenszinsen der Ursprungsgesellschaft an die Schwesterpersonengesellschaft als Betriebsausgaben begrenzt bzw. ausgeschlossen sein.

Zusammenfassend macht u. E. eine Gestaltung mit einer Schwesterpersonengesellschaft, die ein Darlehen an die Ursprungsgesellschaft gewährt, aufgrund des enormen Aufwands nur bei Altgewinnen in größerem Umfang Sinn. Dabei ist dann auf die gewerbliche Prägung bzw. gewerbliche Tätigkeit der Schwesterper-

---

[45] Vgl. Thiel/Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S. 1106.
[46] BFH-Urteil v. 26.11.1996, BStBl. 1998 II, S. 328.
[47] Wacker, in: Schmidt, Schmidt-Kommentar, § 15 EStG Rz. 551.
[48] Wacker, in: Schmidt, Schmidt-Kommentar, § 15 EStG Rz. 552.

sonengesellschaft und auf fremdübliche Darlehensbedingungen sowie die Frage der Anwendbarkeit des Schuldzinsenabzugsverbotes zu achten.

E. Fazit

Der Gesetzgeber wollte mit Einführung der Thesaurierungsbegünstigung die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften vergleichbar gestalten und somit eine Rechtsformneutralität schaffen. Werden nun die Ergebnisse dieser Projektarbeit zusammengefasst, muss die Erreichung dieses Ziels verneint werden. Gründe hierfür sind m. E. in den komplizierten Regelungen und der spezifischen Stellung der Personengesellschaft im deutschen Steuerrecht zu finden. In der Praxis werden besonders die Nachteile aus der Entnahme für Ertragsteuerzwecke und die Auswirkungen durch nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben, insbesondere der Gewerbesteuer wesentliche Benachteiligungen darstellen. Die Veranlagungsoption im Zusammenhang mit der Abgeltungsteuer bei Ausschüttungen bleibt für Kapitalgesellschaften ein Vorteil gegenüber thesaurierenden Personengesellschaften. Vor der erstmaligen Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung ist im Falle von vorhandenen Altgewinnen zu überlegen, wie ein „Einsperren“ der Altgewinne verhindert werden kann. Die Modelle in Abschnitt D. können dabei je nach Größe der Gesellschaft helfen. Auch die Problematik der für die Entnahmen relevanten Bewegungen im Sonderbetriebsvermögen erfordert große Aufmerksamkeit der beratenden bzw. betroffenen Personen.

Ob die Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung für einen Mitunternehmer sinnvoll ist, muss im Einzelfall aufwendig geprüft werden. Deutlich gemacht werden muss an dieser Stelle nochmals, dass die Thesaurierungsbegünstigung nur zu einem Zinsvorteil führen kann. Eine umfangreiche Planung unter Einbezug der persönlichen steuerlichen Verhältnisse sowie der Unternehmensrentabilität ist somit unabdingbar.

Bei aller Kritik stellt die Thesaurierungsbegünstigung jedoch eine Option für Personengesellschaften dar, eine anfangs niedrigere Steuerbelastung im Vergleich zur Veranlagung zu erreichen. Sie ist damit eher als steuerliche Gestaltungsmöglichkeit zu sehen und insofern zu begrüßen.

ANHANG

Beispiel: Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen (Gesellschafterdarlehen)

Der Mitunternehmer Schlau hat der Schlau & Co. KG ein Darlehen zur Verfügung gestellt. Die Thesaurierungsbegünstigung wird in den folgenden Veranlagungszeiträumen 01 bis 04 in Anspruch genommen. Würde Schlau im jetzigen Veranlagungszeitraum 05 noch weitere Mittel entnehmen, müsste er diese nachversteuern. Schlau fordert stattdessen das an die Gesellschaft gegebene Darlehen zurück, um seinen Liquiditätsbedarf zu decken.

Abb. 5: Beispiel Gesellschafterdarlehen

vor Rückzahlung:

Schlau & Co. KG				SBV Schlau			
Vermögen	100	Eigenkapital	100	Darlehensford.	20	Sonderkapital	20
Bank	20	Darlehen	20				
	120		120		20		20

nach Rückzahlung:

Schlau & Co. KG				SBV Schlau			
Vermögen	100	Eigenkapital	100	Darlehensford.	0	Sonderkapital	0
Bank	0	Darlehen	0				
	100		100		0		0

Quelle: Eigene Darstellung

Durch diese Gestaltung kann Schlau die Nachversteuerung nicht umgehen. Die Rückführung des Darlehens führt zu einer Minderung der Darlehensforderung in der Sonderbilanz und einer dementsprechenden Minderung des Sonderkapitals (siehe auch Abb. 5). Diese stellt eine Entnahme auf Ebene des Sonderbetriebsvermögens dar und führt zu einer Nachversteuerung.

Gesetze, Rechtsverordnungen und Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben	vom 11.08.2008, Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (§ 34a EStG), BStBl. 2008 I, S. 838.
BT-Drucksache	16/4841, Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008.
UntStRG 2008	Unternehmensteuerreformgesetz, BStBl. 2007 I, S. 630.

Rechtsprechungsverzeichnis

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Bundesfinanzhof		
U. v. 26.11.1996	VIII R 42/94	BStBl. 1998 II, S. 328.
U. v. 11.12.2002	XI R 48/00 (NV)	BFH / NV 2003, S. 895.

Literaturverzeichnis

Blümich (EStG-Kommentar) Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, hrsg. von Bernd Heuermann, 99. Ergänzungslieferung, München 2008, Stand Juni 2008.

Bäumer, Heike (Einzelne Anwendungsprobleme mit Lösungsansätzen) Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG – einzelne Anwendungsprobleme mit Lösungsansätzen, in: DStR, 47. Jg., 2007, S. 2089 - 2095.

Dittrich, Stefan (Umsatzsteuerstatistik) Umsätze und ihre Besteuerung 2004, in: http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/Publikationen/Querschnittsveroeffentlichungen/WirtschaftStastistik/FinanzenSteuern/UmsaetzeBesteuerung2004,property=file.pdf , 22.09.2008

Fechner, Ullrich
Bäuml, Swen (Replik zum Aufruf der Wissenschaft) Replik zum Aufruf der Wissenschaft zur Abschaffung der satzermäßigten Besteuerung thesaurierter Gewinne von Personenunternehmen, in: DB, 31. Jg., 2008, S. 1652 - 1655.

Fellinger, Antje (Das Anwendungsschreiben zu § 34a EStG) Tarifbegünstigung nicht entnommener Gewinne: Das Anwendungsschreiben zu § 34a EStG, in: DB, 35. Jg., 2008, S. 1877 - 1883.

Hölzerkopf, Florian
Taetzner, Tobias
(Steuerfalle für mittelständische Personengesellschaften?) Steuerfalle für mittelständische Personengesellschaften? Die Verwendungsreihenfolge des § 34a EStG heißt BiFo, in: BB, 51. Jg., 2007, S. 2769 - 2774.

Husken, Carl-Josef
Schmidt, Sebastian
Siegmund, Olaf
(Steuerfreie Einnahmen jetzt mehr als steuerfrei?!) Steuerfreie Einnahmen jetzt mehr als steuerfrei?! – Steuerfreie Einnahmen sowie nicht-abziehbare Betriebsausgaben und der neue § 34a EStG, in: BB, 23. Jg., 2008, S. 1204 - 1209.

Mentel, Thomas
Schulz, Andreas
(Option von Personengesellschaften und Einzelunternehmen) Diskussionsforum Unternehmensteuerreform: Option von Personengesellschaften und Einzelunternehmen zur Körperschaftsteuer – steuerliche Auswirkungen und handelsrechtliche Aspekte, in: DStR, 12. Jg., 2000, S. 489 - 498.

Ortmann-Babel, Martina
Zipfel, Lars
(Unternehmensteuerreform 2008 Teil II) Unternehmensteuerreform Teil II: Besteuerung von Personengesellschaften insbesondere nach der Einführung der Thesaurierungsbegünstigung, in: BB, 41. Jg., 2007, S. 2205 - 2217.

Pohl, Carsten
(Außerbilanzielle Korrekturen) Außerbilanzielle Korrekturen bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG, in: BB, 46. Jg., 2007, S. 2483 - 2486.

Reichert, Jochen
Düll, Alexander
(Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften) Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008, in: ZIP, 28. Jg., 2008, S. 1249 – 1259.

Schiffers, Joachim (Anmerkungen zum Anwendungsschreiben) Anmerkungen zum Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, in: DStR, 38. Jg., 2008, S. 1805 -1814.

Schmidt, Ludwig (Schmidt-Kommentar) Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. von Walter Drenseck, 27. Aufl., München, 2008.

Thiel, Jochen
Sterner, Ingo (Entlastung der Personenunternehmen) Entlastung der Personenunternehmen durch Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns, in: DB, 20. Jg., 2007, S. 1099 - 1107.

Diskussionsbeiträge

9/2009 (Teil II)

Philip Schill, B.A.
Prof. Dr. Clemens Wangler

Die Begünstigung nicht entnommener Gewinne gemäß § 34a EStG: Anwendung, Gesetzeszweck und Vorteilhaftigkeitsüberlegungen

Duale Hochschule Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Studiengang Steuern und Prüfungswesen
www.dhbw-vs.de

DHBW
Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	45
Abbildungsverzeichnis	48
Tabellenverzeichnis	49
Anhangverzeichnis	50
A. Einleitung	51
B. Intention des Gesetzgebers	52
C. Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG	54
I. Allgemein	54
II. Anwendungsbereich des § 34a EStG	56
1. Persönlicher Anwendungsbereich	56
2. Sachlicher Anwendungsbereich	57
3. Nicht begünstigte Einkunftsarten	57
4. Zeitlicher Anwendungsbereich	58
III. Thesaurierungsbegünstigung bei Verlusten	59
D. Antrag	60
I. Antragstellung	60
1. Antragstellung bei Einzelunternehmern	60
2. Antragstellung bei Mitunternehmern	60
II. Bindungswirkung des Antrags	61
1. Nachträgliche Antragstellung/ Erhöhung der Antragsumme	61
2. Rücknahme/ Einschränkung des Antrags	62

E. Nicht entnommener Gewinn gemäß § 34a EStG 63

I. Begünstigungsfähiger Betrag 63

1. Entnahmen und Einlagen 64

2. Steuerfreie Gewinnanteile 64

3. Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben 66

4. Gewerbesteuer als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe 68

II. Begünstigungsbetrag 69

F. Nachversteuerung 70

I. Grundsatz 70

II. Nachversteuerungspflichtiger Betrag 70

1. Ermittlung im Entstehungsjahr 70

2. Ermittlung zum Ende jedes Veranlagungszeitraums 71

III. Nachversteuerungsbetrag 72

1. Verwendungsreihenfolge 74

2. Ausnahmen von der Nachversteuerung 75

a) Entnahmen für Erbschafts- und Schenkungssteuer 75

b) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter 76

IV. Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags 77

V. Nachversteuerung in Sonderfällen 78

1. Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe 78

2. Umwandlung/ Einbringung 78

3. Wechsel der Gewinnermittlungsart 79

4. Antrag durch den Steuerpflichtigen 79

G. Gestaltungsmöglichkeiten zur Entnahme von Altgewinnen 80

I Allgemein 80

II. Gestaltungsmodelle 81

1. Entnahme und Rückführung als Gesellschafterdarlehen 81

2. Entnahme und Wiedereinlage 81

3. Entnahme und Einlage in eine Parallelgesellschaft 82

H. Rechtsformvergleich 84

I. Idealfall Rechtsformneutralität 84

1. Vollausschüttung 85

2. Thesaurierung 86

II. Abweichung vom Idealfall 87

1. Gewerbesteuerhebesatz 87

2. Beschränkungen beim Begünstigungsbetrag 90

J. Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung 92

I. Allgemein 92

II. Unterschiede bei der Gesamtbelastung 93

III. Berücksichtigung von Zinseffekten 95

K. Mögliche Modifikationen der Thesaurierungsbegünstigung 98

L. Zusammenfassende Würdigung 100

Anhang 103

Gesetze, Rechtsverordnungen und Verwaltungsanweisungen 106

Rechtsprechungsverzeichnis 107

Literaturverzeichnis 108

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
BB	Betriebsberater
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung
BFH	Bundesfinanzhof
BStBl.	Bundessteuerblatt
bspw.	beispielsweise
BT	Bundestag
bzw.	beziehungsweise
CDU	Christlich Demokratische Union
CSU	Christlich Soziale Union
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
f.	folgende
ff.	fortfolgende
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbesteuer

GewStG	Gewerbesteuergesetz
hrsg.	herausgegeben
Hrsg.	Herausgeber
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
KapGes	Kapitalgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KSt	Körperschaftsteuer
Nr.	Nummer
NV	Nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
PersGes	Personengesellschaft
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SolZ	Solidaritätszuschlag
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschland
StuB	Steuern und Bilanzpraxis
Stbg.	Die Steuerberatung
Tab.	Tabelle
Tz.	Textziffer
U.	Urteil
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStRG	Unternehmensteuerreformgesetz

u.U.	unter Umständen
v.	vom
Vgl.	Vergleiche
z.B.	zum Beispiel
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
zzgl.	zuzüglich

Abbildungsverzeichnis

Abb.		Seite
1	Ermittlung des begünstigungsfähigen Betrags	63
2	Nachversteuerungspflichtiger Betrag im Entstehungsjahr	70
3	Fortschreibung des nachversteuerungspflichtigen Betrags	71

Tabellenverzeichnis

Tab.		Seite
1	Vergleich Regelbesteuerung/ Thesaurierungsbegünstigung	55
2	Steuerfreie Gewinnanteile	65
3	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	66
4	Teilweise Beantragung der Begünstigung	69
5	Darstellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags	73
6	Entnahme und Wiedereinlage	81
7	Vergleich der Rechtsformen	85
8	Variierende Gewerbesteuerhebesätze im Ausschüttungsfall	88
9	Variierende Gewerbesteuerhebesätze im Thesaurierungsfall	89
10	Thesaurierungsbegünstigung versus Regelbesteuerung	93
11	Belastungsunterschiede	94
12	Thesaurierungszeiträume bei unterschiedlichen Steuersätzen	95

Anhangverzeichnis

Anhang		Seite
1	Steuerzahlungen aus dem laufendem Gewinn	104
2	Mehrbelastung durch nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	105

A. Einleitung

In Deutschland haben Einzelunternehmen und Personengesellschaften eine hohe Bedeutung.

Wegen des erneuten Absenkens des Körperschaftsteuersatzes im Jahr 2008 auf nunmehr 15% bestand offensichtlich Handlungsbedarf, sofern man vermeiden wollte, dass Personenunternehmen infolge der teilweise erheblichen Benachteiligung im Thesaurierungsfall weitestgehend in das "Prokrustesbett der Kapitalgesellschaften" gezwungen werden.[49]

Die neue Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen nach § 34a EStG ist eine Maßnahme, die im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008[50] eingeführt wurde und für Belastungsneutralität der Gewinnverwendung sorgen soll.

In folgender Arbeit soll untersucht werden, inwieweit die vom Gesetzgeber vorgegebenen Ziele erreicht wurden und unter welchen Bedingungen die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG lohnend sein kann. Außerdem soll dargestellt werden, welche Sonderfälle bei der Anwendung der Sondertarifierung durch Personenunternehmen zu beachten sind.

Dazu werden zunächst die wesentlichen Ziele vorgestellt, die mit der Konzeption des § 34a EStG verfolgt wurden. Anschließend wird die Grundsystematik der Thesaurierungsbegünstigung beschrieben, wobei schon ein erster Vergleich zwischen Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung nach § 34a EStG und Regelbesteuerung nach § 32a EStG vorgenommen wird. Kapitel D der vorliegenden Arbeit beschäftigt sich mit bei der Antragstellung bestehenden Beschränkungen und der daraus resultierenden Bindungswirkung. Darauf folgend wird dargelegt, wie der nach § 34a EStG nicht entnommene Gewinn zu ermitteln ist und welche Sonderfälle sich hierbei ergeben können. In einem nächsten Schritt werden Voraussetzungen, Ausnahmen und die Durchführung der Nachversteuerung abgehandelt, bevor im nächsten Abschnitt Gestaltungsmöglichkeiten bezüglich der

---

[49] Fechner/ Bäuml, Replik zum Aufruf der Wissenschaft, S.1653.

[50] Unternehmensteuerreformgesetz, BStBl. I 2007 , S.630-655.

Entnahme und Rückführung von Altkapital erläutert werden, die wegen der vorgegeben Verwendungsreihenfolge der Entnahmen notwendig sein können. In Kapitel H der vorliegenden Arbeit wird schließlich untersucht, unter welchen Prämissen durch die Einführung der Thesaurierungsbegünstigung eine rechtsformneutrale Steuerbelastung erreicht wurde. Berechnungen bezüglich der Vorteilhaftigkeit des § 34a EStG gegenüber der Regelbesteuerung beinhaltet Kapitel J. Den sich anschließenden Vorschlägen über geringfügige Änderungen des § 34a EStG folgt im letzten Abschnitt eine Zusammenfassung und kritische Würdigung der Ergebnisse dieser Arbeit.

B. Intention des Gesetzgebers

Der neue § 34a EStG wurde, wie bereits erwähnt, im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 durch den Gesetzgeber eingefügt. Hauptziel dieser Reform war vor allem die Erhöhung der steuerlichen Attraktivität des Standorts Deutschland für in- und ausländische Investoren und somit die langfristige Sicherung des deutschen Steuersubstrates.[51] Dies sollte vor allem durch Absenken des in der EU höchsten nominalen Belastungssatzes bei Kapitalgesellschaften i. H. v. 38,65% (Thesaurierungsbelastung mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer bei Hebesatz 400%) auf 29,83% erfolgen.

Nach Meinung des Gesetzgebers bestand für einen Großteil der Personenunternehmen keine generelle Notwendigkeit für Steuersatzsenkungen, da 97% der Personenunternehmen einen Steuersatz von weniger als 38,65% und somit eine geringere Steuerbelastung als die damalige Thesaurierungsbelastung bei Kapitalgesellschaften besaßen.[52] Dieses Bild wird sich, nach Meinung des Gesetzgebers, auch nach der Senkung der Thesaurierungsbelastung bei Kapitalgesellschaften auf 29,83% nicht wesentlich ändern, da ca. 90% der Personenunternehmen einem Steuersatz von weniger als 20% und 75% der Unternehmen sogar einem Steuersatz unter 15% unterliegen.[53]

---

[51] Vgl. BT-Drucksache, 16/5377, S.1.

[52] Vgl. BT-Drucksache, 16/4841, S.30.

[53] Vgl. Eckpunktepapier der Bundesregierung vom 12.7.2006,Anlage 2, zitiert bei: Kaminski, Ausgewählte Überlegungen zur Rechtsformwahl, S.5.

Um jedoch die internationale Wettbewerbsfähigkeit der großen, ertragsstarken Personenunternehmen zu gewährleisten und die vom Gesetzgeber ebenfalls formulierte Zielsetzung, eine weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität der Besteuerung zu erreichen, wurde die Thesaurierungsbegünstigung gemäß § 34a EStG konzipiert.

Diese Vorschrift soll auch ein Anreiz sein, die Eigenkapitalausstattung der Unternehmen zu verbessern, womit der Gesetzgeber der im internationalen Vergleich sehr geringen Eigenkapitalquote deutscher Unternehmen entgegenwirken und somit den Schutz vor Insolvenz verbessern und die Investitionsfähigkeit erhöhen möchte.[54]

[54] Vgl. BT-Drucksache 16/4841, S.29-31.

C. Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG

I. Allgemein

Die Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne gem. § 34a EStG stellt eines der wesentlichen Elemente der Unternehmensteuerreform 2008 dar.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 steht der auf 29,83% abgesenkten Thesaurierungsbelastung von Kapitalgesellschaften eine maximale Grenzbelastung nicht entnommener Gewinne in Personenunternehmen von 47,44% gegenüber (Spitzensteuersatz 45% zzgl. Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuerhebesatz 400%). Um sich dem Ziel einer rechtsformneutralen Besteuerung anzunähern, wurde der § 34a EStG eingeführt.[55]

Demnach besteht für Einzelunternehmer und Mitunternehmer einer Personengesellschaft gem. § 34a Abs. 1 EStG durch Antragstellung die Möglichkeit, für im Unternehmen belassene Gewinne einen Einkommensteuertarif von 28,25% zu wählen. Wird der begünstigt besteuerte Gewinn in einem späteren Jahr entnommen, führt dies nach § 34a Abs. 4 EStG zu einer Nachversteuerung mit 25%. Die Besteuerung ähnelt somit der eines Kapitalgesellschafters, der im Fall der Thesaurierung mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer und im Fall der Ausschüttung zusätzlich mit 25% Abgeltungsteuer belastet wird.[56]

Der Gesetzgeber versucht also eine Belastungsangleichung zwischen Kapitalgesellschaft und Personenunternehmen herzustellen, indem er die Möglichkeit der Thesaurierungsbegünstigung in das bestehende dualistische Besteuerungssystem einbettet. Dabei wird das Transparenzprinzip für Personengesellschaften grundsätzlich aufrechterhalten, d.h. der Gewinn der Gesellschaft wird direkt und anteilsbezogen dem Gesellschafter zugerechnet und von diesem versteuert.[57] Durch die Einführung des § 34a EStG wird die klassische Besteuerung von Per-

[55] Vgl. Ratschow, in: Blümich, EStG-Kommentar, § 34a EStG Rz.2.
[56] Vgl. Wendt, Personengesellschaften, S.5.
[57] Vgl. Bäumer, Die Thesaurierungsbegünstigung, S.2089.

sonenunternehmen jedoch um eine optionale, dem Trennungsprinzip von Kapitalgesellschaften angelehnte, Besteuerung erweitert.[58]

Tabelle 1: Vergleich Regelbesteuerung/ Thesaurierungsbegünstigung

	PersGes	PersGes (thesauriert)
Gewinn	**100,00**	**100,00**
GewSt(400%)	14,00	14,00
ESt gem. § 32a EStG	45,00	0
ESt gem. § 34a EStG	0	28,25
GewSt-Anrechnung gem. § 35 EStG	13,30	13,30
verbleibende ESt.	31,70	14,95
SolZ (5,5 % auf ESt)	1,74	0.82
Thesaurierungsbelastung	**47,44**	**29,77**
Nachversteuerungsbetrag	0	70,23
ESt gem. 34a Abs.4 EStG	0	17.55
SolZ (5,5%)	0	0,97
Gesamtbelastung (bei Ausschüttung)	**47,44**	**48,29**

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Ortmann-Babel/Zipfel, Unternehmensteuerreform 2008 Teil II, S.2208.

In Tabelle 1 wird, wie in allen Beispielsrechnungen dieser Arbeit, soweit nichts anderes bestimmt ist, vereinfachend von dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer von 45% und einem Gewerbesteuerhebesatz von 400% ausgegangen, da bei diesem Hebesatz die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer des Gesellschafters bei Personenunternehmen im Normalfall zu einer Neutralisierung der Gewerbesteuer führt.[59] Des Weiteren werden aus Vereinfachungsgründen die Kirchensteuer und der gewerbesteuerliche Freibetrag gem. § 11 Abs.1 S.2 Nr.1 GewStG nicht berücksichtigt.

[58] Vgl. Ortmann-Babel/ Zipfel, Unternehmensteuerreform 2008 Teil II, S.2205.
[59] Vgl. Schäfer/ Schlarb, Steuer- und Gesellschaftsrecht, S.247.

Aus Tabelle 1 lässt sich erkennen, dass die Steuerbelastung bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung zunächst deutlich niedriger ist, als bei sofortiger Besteuerung mit dem Regelsteuersatz. Dieser Vorteil ist umso größer, je höher der persönliche Steuersatz ist. Somit zeigt sich, dass die Regelung des § 34a EStG lediglich für große, ertragsstarke Unternehmen interessant sein kann. Für den Großteil der deutschen Personenunternehmen ist eine Inanspruchnahme hingegen in keinem Fall sinnvoll, da der persönliche Regelsteuersatz – wie unter Punkt 2 dargestellt – unter 28,25% liegt und die Option zur Thesaurierungsbegünstigung somit von vornherein keine Alternative darstellt..[60]

Durch die Nachversteuerung steigt die Gesamtbelastung im obigen Beispiel auf 48,29% und ist somit um 0,85% höher als bei sofortiger Regelbesteuerung. Daraus wird deutlich, dass es sich bei der Regelung des § 34a EStG nicht um eine Steuerermäßigung im eigentlichen Sinn, sondern vielmehr um einen Steueraufschub[61] handelt, aus dem bei hohem persönlichen Steuersatz und ausreichender Thesaurierungsdauer gegebenenfalls ein Zinsvorteil generiert werden kann.

II. Anwendungsbereich des § 34a EStG

1. Persönlicher Anwendungsbereich

Da es sich um eine Regelung des EStG handelt, sind nur natürliche Personen berechtigt die Tarifbegünstigung zu beantragen. Der persönliche Anwendungsbereich der Vorschrift erstreckt sich nach Darstellung der Finanzverwaltung sowohl auf unbeschränkt als auch auf beschränkt Steuerpflichtige. Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist die Anwendung des § 34a EStG dabei auf die inländischen Einkünfte gemäß § 49 EStG begrenzt.

Neben Einzelunternehmern und Mitunternehmern einer Mitunternehmerschaft sind auch persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA, die steuerlich wie ein Mitunternehmer zu behandeln sind, antragsberechtigt.[62]

---

[60] Schultes-Schnitzlein/ Keese, Steuerermäßigung, S.2842.

[61] Vgl. Ratschow, in: Blümich, EStG-Kommentar, § 34a EStG Rz.4.

[62] Vgl. BMF- Schreiben v. 11.08.2008, Tz.1-3.

2. Sachlicher Anwendungsbereich

Gemäß § 34a Abs. 1 EStG kann die Tarifbegünstigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit für den nicht entnommenen Teil des Gewinns ganz oder teilweise in Anspruch genommen werden. Wird die Thesaurierungsbegünstigung durch den Steuerpflichtigen nicht in maximal möglichem Umfang ausgeübt, so ist der verbleibende thesaurierte Gewinn, für den kein Antrag gestellt wurde, der Regelbesteuerung zu unterwerfen.

Des Weiteren kommt eine Anwendung des § 34a EStG nur dann in Betracht, wenn der Gewinn durch Bestandsvergleich gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelt wird. Bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG oder bei pauschalierten Gewinnermittlungen nach den §§ 5a, 13a EStG ist eine ermäßigte Besteuerung hingegen nicht möglich.[63]

Der Ausschluss der Tarifbegünstigung in Fällen der pauschalierten Gewinnermittlung erscheint gerechtfertigt, da hierbei bereits eine Entlastungswirkung in Anspruch genommen wird. Die Verwehrung der Tarifbegünstigung bei Anwendung der Einnahmenüberschussrechnung scheint jedoch verfehlt, da der nachversteuerungspflichtige Betrag nicht in der Bilanz, sondern gem. § 34a Abs. 3 S. 3 EStG gesondert und somit außerhalb der Bilanz festzustellen ist und da Entnahmen und Einlagen bei der Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 4a S. 6 EStG durchaus eine Rolle spielen.[64]

3. Nicht begünstigte Einkunftsarten

Die Tarifbegünstigung kann gem. § 34a EStG für Veräußerungsgewinne nicht in Anspruch genommen werden, soweit für diese Gewinne der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG oder die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wird. Dadurch soll eine Doppelbegünstigung vermieden werden. Fraglich ist allerdings, warum die Finanzverwaltung die Anwendung der Tarifbegünstigung gem. § 34a EStG auf den Veräußerungsgewinn, der nach Abzug des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG zu versteuern ist und den Betrag der bei

[63] Vgl. BMF- Schreiben v. 11.08.2008, Tz.15.

[64] Vgl. Ratschow, in: Blümich, EStG-Kommentar, § 34a EStG Rz.14.

Inanspruchnahme des § 34 Abs. 3 EStG die Höchstgrenze überschreitet, nicht zulässt.[65] Diese Einschränkungen lassen sich aus dem Wortlaut des § 34a Abs. 1 S. 1 EStG nicht ableiten, da hier nur ein Ausschluss " soweit " eine der übrigen Begünstigungen in Anspruch genommen wird geregelt ist. Durch die Auffassung der Finanzverwaltung wird hierbei die Anwendung der Tarifbegünstigung für Gewinne verwehrt, die der normalen progressiven Regelbesteuerung unterliegen.

Gleiches gilt für die ebenfalls im BMF- Schreiben dargestellte Meinung der Verwaltung, wonach § 34a EStG auch auf Gewinne, die nach § 3 Nr. 40 S. 1 b EStG dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, nicht anzuwenden ist. Für diese Auffassung lässt sich im Gesetz kein Anhaltspunkt finden.[66]

Oben dargestellte Fragestellungen ergeben sich nicht, wenn mit der Veräußerung des Betriebs oder der mitunternehmerischen Beteiligung die betrieblichen Aktivitäten insoweit beendet werden.[67] Da somit eine Nachversteuerung nicht mehr möglich bzw. gewährleistet wäre, ist eine Begünstigung in jedem Fall abzulehnen.

4. Zeitlicher Anwendungsbereich

Nach § 52 Abs. 48 EStG ist § 34a EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden. Somit ist bei übereinstimmendem Wirtschafts- und Kalenderjahr der Gewinn des Jahres 2008 erstmals begünstigungsfähig.

Weicht das Wirtschaftsjahr von dem Kalenderjahr ab, so haben Steuerpflichtige die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, die Möglichkeit, bereits für nicht entnommene Gewinne des Wirtschaftsjahres 2007/2008 die Tarifbegünstigung zu beantragen. Für diese gilt nämlich nach § 4a Abs. 2 Nr .2 EStG der Gewinn als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.[68]

Somit liegt hier eine – verfassungsrechtlich grundsätzlich verbotene – echte Rückwirkung vor, da die Vorschrift auf Sachverhalte angewandt wird, die bereits

[65] Vgl. BMF- Schreiben v. 11.08.2008, Tz.4.
[66] Vgl. Wendt, Personengesellschaften, S.6.
[67] Vgl. Grützner, Begünstigung nicht entnommener Gewinne, S.746.
[68] Vgl. Grützner, Begünstigung nicht entnommener Gewinne, S.747.

vor ihrem Inkrafttreten verwirklicht waren. Da rückwirkend allerdings nur eine Vergünstigung geschaffen wird, ist dies hierbei unbedenklich.[69]

Steuerpflichtige die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen, sind bei abweichendem Wirtschaftsjahr hingegen gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG verpflichtet, ihre Gewinne zeitanteilig auf die jeweiligen Veranlagungszeiträume aufzuteilen. Somit wäre in diesen Fällen nur der Teilgewinn der auf das Kalenderjahr 2008 entfällt begünstigungsfähig, wodurch sich für den Steuerpflichtigen zusätzliche Ermittlungen anhand der eigenen Buchführung ergeben, wenn er die Sondertarifierung in Anspruch nehmen will.[70]

III. Thesaurierungsbegünstigung bei Verlusten

Gemäß § 34a Abs. 8 EStG dürfen negative Einkünfte nicht mit ermäßigt besteuerten Gewinnen ausgeglichen werden. Damit gilt, dass Verluste einer anderen Einkunftsart nur mit betrieblichen Gewinnen, die der Regelbesteuerung unterliegen, ausgeglichen werden können. Dies kann für einzelne Veranlagungszeiträume zu der Empfehlung führen, die Thesaurierungsbegünstigung nicht oder nur teilweise in Anspruch zu nehmen, um den Ausgleich von Verlusten aus anderen Einkunftsarten zu ermöglichen.

Ein Verlustabzug gem. § 10d EStG ist im Zusammenhang mit der Tarifermäßigung ebenfalls nach § 34 Abs. 8 EStG nicht möglich. Im Falle des Verlustvortrages muss im Vortragsjahr ein entsprechender Gewinn zur Verrechnung zur Verfügung stehen. Beim Verlustrücktrag ist darauf zu achten, dass im Jahr der Verlustentstehung die Thesaurierungsbegünstigung nicht in Anspruch genommen wird. Gegebenenfalls ist zu prüfen, ob der Antrag des Vorjahres ganz oder teilweise zu widerrufen ist, um einen Verlustrücktrag gemäß § 10d EStG generieren zu können.[71]

---

[69] Vgl. Ratschow, in: Blümich, EStG-Kommentar, § 34a EStG Rz.8.
[70] Vgl. Grützner, Steuerliche Entlastung thesaurierter Gewinne, S.448.
[71] Vgl. Helmreich/ Rupp, Gewinnthesaurierung, S.40.

D. Antrag

I. Antragstellung

Nach § 34a Abs. 1 S. 2 EStG ist der Antrag auf Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil für jeden Veranlagungszeitraum gesondert bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen. Der Steuerpflichtige kann dabei wählen, ob und in welcher Höhe er den nicht entnommenen Teil des Gewinns der begünstigten Besteuerung unterwirft. Dies hat gemäß BMF- Schreiben mit Abgabe der Einkommensteuererklärung zu erfolgen.[72] Eine spezielle Formerfordernis für die Antragstellung ist gesetzlich nicht vorgesehen.[73]

1. Antragstellung bei Einzelunternehmern

Für Einzelunternehmer gibt es keine Antragsbeschränkungen. Der Steuerpflichtige hat somit die Möglichkeit, unabhängig von der Höhe des nach § 4 Abs. 1 S.1 EStG oder § 5 EStG ermittelten Gewinns, die Thesaurierungsbegünstigung für den nicht entnommenen Teil des Gewinns ganz oder teilweise zu beantragen.[74]

2. Antragstellung bei Mitunternehmern

Für einen Mitunternehmer gelten die Antragsbeschränkungen gem. § 34a Abs.1 S.3 EStG. Demnach ist er nur dann berechtigt die Thesaurierungsbegünstigung zu beantragen, wenn sein Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach § 4 Abs.1 S.1 EStG oder § 5 EStG mehr als 10% beträgt oder 10.000 Euro übersteigt. Ausgangsgröße für die Berechnung der Antragsgrenzen ist also der Gewinn nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG oder § 5 EStG und nicht der letztlich steuerpflichtige Gewinn. Dies bedeutet, dass beispielsweise nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und steuerfreie Gewinnanteile bei der Berechnung der

[72] Vgl. BMF- Schreiben v. 11.08.2008, Tz.7.
[73] Vgl. Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S.1807.
[74] Vgl. BMF- Schreiben v. 11.08.2008, Tz.8.

Antragsgrenzen nicht zu berücksichtigen sind. Allerdings sind bei der Prüfung, ob die Grenzen überschritten wurden, neben dem Gewinn aus der Gesamthandsbilanz der Mitunternehmerschaft, auch etwaige Ergebnisse aus Sonderbilanzen und/oder Ergänzungsbilanzen des jeweiligen Mitunternehmers einzubeziehen. Bei der Berechnung der Antragsgrenzen wird dabei nicht auf die vertraglich vereinbarte Gewinnverteilungsabrede, sondern auf die tatsächlich vorgenommene Gewinnverteilung abgestellt.[75]

Durch die Antragsbeschränkung soll vermieden werden, dass der Steuerpflichtige auch für Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften, an denen er nur mit einem geringen Anteil beteiligt ist (z.B. Beteiligungen an Medienfonds, Windkraftfonds), die Tarifbegünstigung in Anspruch nehmen kann. Dies dient der Verwaltungsvereinfachung.[76]

Diese Grenzziehung ist allerdings nicht praktikabel, da zum einen weder die relative noch die absolute Antragsgrenze ohne zusätzliche Berechnung erkennbar ist und zum anderen die Antragsgrenzen durch spätere Änderungen der Gewinnfeststellungen Verschiebungen unterliegen können.[77]

Eine einheitliche Antragsstellung aller Mitunternehmer mittels Gesellschafterbeschluss ist nicht notwendig, da der Antrag für jeden Mitunternehmeranteil gesondert gestellt werden kann.[78]

II. Bindungswirkung des Antrags

1. Nachträgliche Antragstellung/ Erhöhung der Antragssumme

Der Antrag auf Begünstigung nach § 34a EStG kann bis zur Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids gestellt, geändert oder zurückgenommen werden. Soll noch nach Abgabe der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veran-

---

[75] Vgl. Gragert/ Wißborn, Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, S.15253-15255.

[76] Vgl. BT-Drucksache 16/4841, S.63.

[77] Vgl. Ley, Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne, S.15.

[78] Vgl. Gragert/Wißborn, Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, S.15255.

lagungszeitraum ein Antrag auf Begünstigung erstmalig gestellt oder die Antragssumme erhöht werden, so gelten die allgemeinen Grundsätze zur Ausübung von Wahlrechten gem. Nr. 8 AEAO vor §§ 172-177. Demnach können nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung Wahlrechte nur noch ausgeübt werden, soweit die Steuerfestsetzung nach §§ 129, 164, 165, 172 ff. AO oder nach entsprechenden Regelungen in den Einzelsteuergesetzen korrigiert werden kann. Allerdings nur soweit die Änderung nach § 177 AO und § 351 Abs. 1 AO reicht.[79]

2. Rücknahme-/ Einschränkung des Antrags

Gemäß § 34a Abs. 1 S. 4 EStG kann der Antrag bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den nächsten Veranlagungszeitraum vom Steuerpflichtigen ganz oder teilweise zurückgenommen werden.

Dadurch hat der Steuerpflichtige bei unerwartet auftretenden Verlusten im Folgejahr die Möglichkeit, zwischen der Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 4 EStG und der Rücknahme des Antrags zu wählen. Bei letzterem kann also eine Nachversteuerung, die insgesamt zu einer höheren Belastung als bei sofortiger Regelbesteuerung führen würde, vermieden werden und es kann zudem ein Verlustrücktrag nach § 10d EStG generiert werden. Die Regelung dient damit der Vermeidung unbilliger Härten.[80]

[79] Vgl. BMF- Schreiben v. 11.08.2008, Tz.10.

[80] Vgl. BT-Drucksache 16/4841, S.63.

E. Nicht entnommener Gewinn gemäß § 34a EStG

I. Begünstigungsfähiger Betrag

Nach § 34a Abs. 2 EStG ergibt sich der nicht entnommene Gewinn aus dem nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelten Gewinn, vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres.

Somit ergibt sich folgendes Ermittlungsschema:

Abbildung 1: Ermittlung des begünstigungsfähigen Betrags

	Gewinn nach § 4 Abs.1 S.1 EStG oder § 5 EStG
./.	positiver Saldo aus Entnahmen/Einlagen
=	nicht entnommener Gewinn gem. § 34a Abs.2 EStG

Quelle: BMF- Schreiben v. 11.08.2008, Tz.13.

Dieser nicht entnommene Gewinn stellt den maximal begünstigungsfähigen Betrag dar, für den die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG beantragt und somit in Anspruch genommen werden kann.

Durch den Abzug des positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen unterstellt der Gesetzgeber, dass der laufende Gewinn thesauriert wird, insoweit die Einlagen die Entnahmen des Wirtschaftsjahres nicht übersteigen. Ein negativer Saldo aus Entnahmen und Einlagen hat hingegen keinen Einfluss auf die Ermittlung des begünstigungsfähigen Betrags.[81]

Bei Personengesellschaften enthält der Gewinn, neben dem Ergebnis der Gesamthandsbilanz, auch die Ergebnisse der Ergänzungs- und Sonderbilanzen der einzelnen Mitunternehmer. Auch Entnahmen aus und Einlagen in die Ergänzungs- und Sonderbilanzen werden zur Berechnung herangezogen.[82]

[81] Vgl. Thiel/ Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S.1100.
[82] Vgl. BMF- Schreiben v. 11.08.2008, Tz.12-13.

1. Entnahmen und Einlagen

Als Entnahmen i. S. d. § 34a EStG gelten grundsätzlich alle Bar-, Sach-, und Nutzungsentnahmen gem. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Einlagen sind alle Vorgänge gem. § 4 Abs. 1 S. 7 EStG.

Bei Übertragung/ Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte des Steuerpflichtigen nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG handelt es sich ebenfalls um gemäß § 34a EStG berücksichtigungsfähige Entnahmen. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen hat dies jedoch keine Auswirkung auf die Höhe des nicht entnommenen Gewinns bzw. auf einen möglichen Entnahmeüberhang, da der Entnahme aus der inländischen Betriebsstätte eine Einlage in gleicher Höhe in die ausländische Betriebsstätte gegenübersteht. Analog gilt dies für Einlagen bei Übertragung/ Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Ausland in eine inländische Betriebsstätte durch einen unbeschränkt Steuerpflichtigen.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist die Anwendung des § 34a EStG auf die Entnahmen/ Einlagen der inländischen Betriebsstätte begrenzt. [83]

2. Steuerfreie Gewinnanteile

Steuerfreie Gewinnanteile (z.B. Auslandsgewinnanteile, steuerfreie Teileinkünfte) können aufgrund ihrer Steuerfreiheit nicht Gegenstand der Thesaurierungsbegünstigung sein.

Im nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelten Gewinn sind steuerfreie Gewinnanteile jedoch enthalten, da sie erst außerbilanziell abzuziehen sind. Bei der Ermittlung des maximal begünstigungsfähigen Betrags ist der nach den oben genannten Vorschriften ermittelte Gewinn also um steuerfreie Gewinnanteile zu kürzen.

---

[83] Vgl. Gragert/Wißborn, Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, S.15258-15259; Vgl. BMF- Schreiben v. 11.08.2008, Tz.14, 34-36.

Zugunsten des Steuerpflichtigen hat der Gesetzgeber allerdings festgelegt, dass Entnahmen als vorrangig von den steuerfreien Gewinnanteilen des laufenden Wirtschaftsjahres entnommen gelten.[84]

Tabelle 2: Steuerfreie Gewinnanteile

Gewinn nach § 4 Abs.1 S.1 EStG oder § 5 EStG		**100.000**
darin enthaltene steuerfreie Gewinn	20.000	
Zu versteuerndes Einkommen	80.000	
Entnahmen	50.000	
Einlagen	30.000	
Positiver Saldo Entnahmen/Einlagen		**./. 20.000**
nicht entnommener Gewinn gem. § 34a Abs.2 EStG		**80.000**
steuerfreie Gewinnanteile (vorrangig entnommen)	20.000	
nicht entnommener Gewinn gem. § 34a Abs.2 EStG		**80.000**

Quelle: Eigene Darstellung

Der maximale Thesaurierungsbetrag wird also, bei Vernachlässigung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben, durch das zu versteuernde Einkommen bzw. die gewerblichen Einkünfte begrenzt. Die darüber hinaus im Steuerbilanzgewinn enthaltenen steuerfreien Einnahmen stehen dem Steuerpflichtigen als Entnahmevolumen zur Verfügung, das er in Anspruch nehmen kann, ohne den Thesaurierungshöchstbetrag zu verringern.[85]

Die Fiktion der vorrangigen Entnahme steuerfreier Gewinnanteile ist also zu begrüßen, da sie im Ergebnis das Thesaurierungsvolumen des Steuerpflichtigen erhöht und der Wille des Steuerpflichtigen, zunächst steuerfreie Gewinnanteile zu entnehmen, unterstellt werden kann.

Aufgrund der Abschnittsbezogenheit des § 34a Abs. 2 EStG ist allerdings eine phasengleiche Entnahme notwendig, da eine Entnahme in einem späteren Jahr den begünstigungsfähigen Betrag mindert und gegebenenfalls zu einer Nach-

[84] Vgl. BT-Drucksache 16/4841, S.63, BMF- Schreiben v. 11.08.2008, Tz.17.

[85] Vgl. Husken/ Schmidt/ Siegmund, Steuerfreie Einnahmen, S.1205.

versteuerung gem. § 34a Abs. 4 EStG führen kann. Somit ist dem Steuerpflichtigen zu raten, steuerfreie Gewinne in deren Entstehungsjahr zu entnehmen. Dies steht allerdings der Zielsetzung des Gesetzgebers – einer Verbesserung der Eigenkapitalausstattung – entgegen.[86]

3. Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

Die nach § 4 Abs. 4a, 5, 5a, 5b und 4h EStG nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben haben den § 4 Abs. 1 S. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelten Gewinn gemindert und sind außerbilanziell wieder hinzuzurechnen. Diese nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben erhöhen somit das zu versteuernde Einkommen, jedoch nach Meinung der Finanzverwaltung nicht den nach § 34a Abs. 2 EStG ermittelten Gewinn.[87] Begründet wird diese Auffassung damit, dass diese Beträge tatsächlich verausgabt wurden und daher nicht entnahmefähig seien.[88] Da die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben also zu einem Mittelabfluss führen, können sie nicht der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG unterworfen werden. Der maximal begünstigungsfähige Betrag wird somit durch den nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelten Steuerbilanzgewinn begrenzt.[89]

Tabelle 3: Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

Gewinn nach § 4 Abs.1 S.1 EStG oder § 5 EStG		**100.000**
darin enthaltene nicht abzugsfähige BA	20.000	
Zu versteuerndes Einkommen	120.000	
Entnahmen	50.000	
Einlagen	30.000	
Positiver Saldo Entnahmen/Einlagen		**./. 20.000**
nicht entnommener Gewinn gem. § 34a Abs.2 EStG		**80.000**

Quelle: Eigene Darstellung

[86] Vgl. Pohl, Außerbilanzielle Korrekturen, S.2484.
[87] Vgl. BMF- Schreiben v. 11.08.2008, Tz.17.
[88] Vgl. BT-Drucksache 16/4841, S.63.
[89] Vgl. Husken/ Schmidt/ Siegmund, Steuerfreie Einnahmen, S.1205.

In obiger Beispielrechnung beträgt das zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen 120.000 € (100.000 € Steuerbilanzgewinn zzgl. außerbilanziell hinzugerechnete nicht abzugsfähige Betriebsausgaben). Begünstigungsfähig ist allerdings nur der um den positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen geminderte Steuerbilanzgewinn.

Fraglich ist, welche Auswirkungen sich aus dem Zusammentreffen von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und Einlagen ergeben. Leistet der Steuerpflichtige Einlagen in Höhe der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben, so kommt der Gesichtspunkt der fehlenden Entnahmefähigkeit, wie in der Gesetzesbegründung dargestellt, nicht mehr zum Tragen. Zudem könnte man aus der Fiktion der vorrangigen Entnahme steuerfreier Gewinnanteile – wie unter Punkt 5.1.2 dargestellt – schließen, dass umgekehrt nicht abzugsfähige Betriebsausgaben vorrangig durch geleistete Einlagen finanziert worden sind. Dies müsste gegebenenfalls durch das Führen unterschiedlicher Konten vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Ganz eindeutig für diese Sichtweise spricht meiner Meinung nach auch die Tatsache, dass Einlagen bei der Ermittlung des begünstigungsfähigen Betrags die Fähigkeit besitzen, privat veranlasste Ausgaben (Entnahmen) auszugleichen. Würde man ihnen gleiche Fähigkeit im Bezug auf betrieblich veranlasste Ausgaben absprechen, so wäre dies höchst widersprüchlich.[90] Weder aus der Gesetzesbegründung noch aus den Verwaltungsanweisungen lassen sich hierzu jedoch Einzelheiten entnehmen.

Verfehlt erscheint die Regelung, dass nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nicht Bestandteil des begünstigungsfähigen Betrags sein können, wenn man vom Sinn und Zweck des § 34a EStG ausgeht. Dieser besteht vornehmlich darin, eine Annäherung der steuerlichen Belastung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits zu erreichen.

Bei Kapitalgesellschaften unterliegen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben einem Körperschaftsteuersatz von 15% und der Gewerbesteuer. Personenunternehmen sind damit schlechter gestellt, wenn die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben dem begünstigungsfähigen Betrag nach § 34a Abs. 2 EStG entzogen und der Regelbesteuerung mit dem individuellen progressiven Steuersatz

[90] Vgl. Pohl, Außerbilanzielle Korrekturen, S.2485.

unterworfen werden. Die Begründung des Gesetzgebers ist insbesondere dahingehend nicht gerechtfertigt, da auch bei Kapitalgesellschaften die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nicht ausgeschüttet werden können, da sie bereits verausgabt wurden.[91]

4. Gewerbesteuer als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe

Nach § 4 Abs. 5 b EStG, der durch die Unternehmensteuerreform 2008 eingefügt wurde, stellt die Gewerbesteuer keine Betriebsausgabe mehr dar und ist somit künftig weder bei der gewerbesteuerlichen, noch bei der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abzugsfähig.

In der abschließenden Aufzählung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben in Tz.16 des BMF- Schreibens vom 11.08.2008 wird der § 4 Abs. 5 b EStG explizit genannt. Damit beendet die Finanzverwaltung die Diskussionen in der Literatur, ob die Gewerbesteuer in Bezug auf § 34a EStG als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe oder – analog zur Einkommensteuerzahlung – als Entnahme zu betrachten sei.[92] Der Auffassung der Finanzverwaltung ist dabei zuzustimmen, da die Gewerbesteuer mitnichten als Ausgabe für betriebsfremde Zwecke angesehen werden kann.

Die Unterscheidung, ob die Gewerbesteuer als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe oder als Entnahme zu behandeln ist, wirkt sich zwar nicht auf die Ermittlung des begünstigungsfähigen Betrags aus, wohl aber auf einen möglichen Entnahmeüberhang, durch den eine Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 4 EStG ausgelöst würde.[93]

---

[91] Vgl. Söffing/ Worgulla, Gewinnbegriff des § 34a EStG, S.843-845.

[92] Vgl. Gragert/ Wißborn, Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, S.15261.

[93] Vgl. Bäumer, Die Thesaurierungsbegünstigung, S.2090.

II. Begünstigungsbetrag

Die Thesaurierungsbegünstigung muss nach § 34a Abs. 1 S. 1 EStG nicht für den gesamten nicht entnommenen Gewinn in Anspruch genommen werden, sondern kann auch nur teilweise beantragt werden. Als Begünstigungsbetrag gem. § 34a Abs. 3 S. 1 EStG wird der Teil des begünstigungsfähigen Betrags nach § 34a Abs. 2 EStG bezeichnet, für den die Tarifermäßigung auch tatsächlich beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt beantragt wird.

Der Anteil des nicht entnommenen Gewinns für den die Thesaurierungsbegünstigung nicht in Anspruch genommen wird, ist dem progressiven Einkommensteuertarif des § 32a EStG zu unterwerfen.

Tabelle 4: Teilweise Beantragung der Begünstigung

	Regelbesteuerung	**Thesaurierungsbegünstigung**
nicht entnommener Gewinn	**Insgesamt 100,00**	
Begünstigungsbetrag 60.000	40,00	60,00
GewSt (400%)	5,60	8,40
ESt. gem. § 32a EStG (45%)	18,00	
ESt. gem. § 34a EStG (28.25)		16,95
GewSt-Anrechnung gem § 35 EStG	5,32	7,98
verbleibende Einkommensteuer	12,68	8,97
SolZ (5,5%)	0,69	0,49
Summe Steuer	18,97	17,86
Gesamtbelastung		36,83

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an: Helmreich/Rupp, Gewinnthesaurierung, S.38 f.

F. Nachversteuerung

I. Grundsatz

Entsteht in einem späteren Veranlagungszeitraum ein Entnahmeüberhang, d.h. übersteigen die Entnahmen des Steuerpflichtigen dessen Einlagen und Gewinn, so ist gem. § 34a Abs. 4 EStG eine Nachversteuerung durchzuführen, da somit dem begünstigt besteuerten Gewinn der Begünstigungsgrund entzogen wird.[94] Dies erfolgt, soweit zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ein nachversteuerungspflichtiger Betrag nach § 34a Abs. 3 EStG ermittelt und festgestellt wurde. Der auf den Nachversteuerungsbetrag anzuwendende Steuersatz beträgt 25% zuzüglich Solidaritätszuschlag.

II. Nachversteuerungspflichtiger Betrag

1. Ermittlung im Entstehungsjahr

Der nachversteuerungspflichtige Betrag des jeweiligen Veranlagungszeitraums wird ermittelt, indem vom Begünstigungsbetrag die auf diesen entfallende Einkommensteuer (28,25%) und der darauf entfallende Solidaritätszuschlag abgezogen werden. Gegebenenfalls anfallende Kirchensteuer ist nicht zu berücksichtigen. Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist nicht abzurunden, sondern Euro und Cent genau zu ermitteln und darzustellen.[95] Somit ergibt sich folgendes Ermittlungsschema:

Abbildung 2: Nachversteuerungspflichtiger Betrag im Entstehungsjahr

	Begünstigungsbetrag
./.	darauf entfallende ESt gem. § 34a EStG (28,25%)
./.	darauf entfallender SolZ (5,5% auf ESt)
=	nachversteuerungspflichtiger Betrag

Quelle: Eigene Darstellung

[94] Vgl. Kleine-Rosenstein, Thesaurierungsbegünstigung bei Personenunternehmen, S.2008.

[95] Vgl. BMF- Schreiben v. 11.08.2008, Tz. 24.

2. Ermittlung zum Ende jedes Veranlagungszeitraums

Nach § 34a Abs. 3 S. 3 EStG ist der nachversteuerungspflichtige Betrag für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil jährlich gesondert festzustellen. Dies erfolgt mittels eines gesonderten Verwaltungsaktes, der jedoch gem. § 34a Abs.9 S.3 EStG mit der Einkommensteuerfestsetzung verbunden werden kann.[96] Zuständig für die Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist nach § 34a Abs .9 S. 1 EStG das für die Einkommensbesteuerung zuständige Finanzamt.

Die Methodik der Ermittlung und Fortschreibung des nachversteuerungspflichtigen Betrags gem. § 34a Abs. 3 S. 2 EStG wird durch die Finanzverwaltung anhand des folgenden Schemas vereinfachend dargestellt:

Abbildung 3: Fortschreibung des nachversteuerungspflichtigen Betrags

	Nachversteuerungspflichtiger Betrag zum 31.12 des vorangegangen Veranlagungszeitraums
+	nachversteuerungspflichtiger Betrag des laufenden Veranlagungszeitraums (34a Abs.3 EStG)
+	auf diesen Betrieb oder Mitunternehmeranteil von einem anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil desselben Steuerpflichtigen übertragener nachversteuerungspflichtiger Betrag (§ 34a Abs.5 EStG)
./.	Nachversteuerungsbetrag des laufenden Veranlagungszeitraums (§ 34a Abs.4, 5 und 6 EStG)
./.	auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil von diesem Betrieb oder Mitunternehmeranteil übertragener nachversteuerungspflichtiger Betrag (§ 34a Abs.5 EStG)
=	**Nachversteuerungspflichtiger Betrag zum 31.12. des Veranlagungszeitraums**

Quelle: BMF-Schreiben v. 11.08.2008, Tz. 25.

Die Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags erfolgt also grundsätzlich zum Ende des Veranlagungszeitraumes.

[96] Vgl. Bäumer, Die Thesaurierungsbegünstigung, S.2094.

In Fällen des § 6 Abs. 3 EStG, also bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils, hat gemäß § 34a Abs. 7 EStG der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen. Erfolgt die Übertragung im Laufe des Veranlagungszeitraums, so ist der nachversteuerungspflichtige Betrag des Rechtsvorgängers zum Ende des Tages vor dem Übertragungsstichtag festzustellen. Dadurch wird vermieden, dass der Rechtsvorgänger bei einer unterjährigen Übertragung die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch nehmen kann, während beim Rechtsnachfolger im Übertragungsjahr eine Nachversteuerung ausscheidet, da kein nachversteuerungspflichtiger Betrag festgestellt wurde.[97]

III. Nachversteuerungsbetrag

Übersteigt der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen den nach § 4 Abs.1 S.1 EStG oder § 5 EStG ermittelten Gewinn des Wirtschaftsjahres, so entsteht in Höhe dieses Entnahmeüberhangs ein Nachversteuerungsbetrag. Dieser ist nach oben durch den festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrag gedeckelt. Der Nachversteuerungsbetrag unterliegt einem Steuersatz von 25% zuzüglich Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer.

Außerbilanzielle Korrekturen, wie beispielsweise nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, werden bei der Ermittlung des Entnahmeüberhangs nicht berücksichtigt.

Im Verlustfall ist eine Nachversteuerung lediglich in Höhe des positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen durchzuführen. Der Verlust selbst löst somit keine Nachversteuerung aus, was auch geboten ist, da ein Verlust nicht die Folge der Entnahme zuvor thesaurierter und begünstigt besteuerter Gewinne ist.[98]

---

[97] Vgl. Gragert/ Wißborn, Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, S.15265.

[98] Vgl. Meyer/ Sterner, Thesaurierung und Nachversteuerung, S.736.

Tabelle 5: Darstellung des Nachversteuerungsbetrags

Begünstigungsbetrag im Jahr 08	**100,00**
GewSt (400%)	14,00
ESt. gem. § 34a EStG (28,25%)	28,25
GewSt– Anrechnung gem. § 35 EStG	13,30
verbleibende ESt,	14,95
SolZ (5,5%)	0,82
nachversteuerungspflichtiger Betrag zum 31.12.08	**70,23**
Überentnahme im Jahr 09	80,00
Nachversteuerungsbetrag	**70,23**
ESt. gem. § 34a Abs.4 EStG (25%)	17,55
SolZ (5,5% auf Nachsteuer)	0,97
Gesamtbelastung	**48,29**

Quelle: Eigene Darstellung

Aus obiger Darstellung wird deutlich, dass Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung höchstens der festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag ist. Der den zum 31.12.08 festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrag übersteigende Anteil der Überentnahme ist im Jahr 2009 somit steuerfrei. Läge eine Überentnahme nur in Höhe von beispielsweise 50.000 € vor, so wäre diese insgesamt steuerpflichtig.

Ebenfalls deutlich wird in obiger Darstellung, dass die Gesamtsteuerbelastung inklusive Nachversteuerung, bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung höher ist, als bei sofortiger Regelbesteuerung mit dem maximalen Einkommensteuertarif von 45% (47,44% zzgl. SolZ).

1. Verwendungsreihenfolge

Eine Nachversteuerung wird, wie oben dargestellt, grundsätzlich durch einen Entnahmeüberhang ausgelöst. Dabei ist durch die Verwaltung für die Entnahmen eines Wirtschaftsjahres folgende Verwendungsreihenfolge vorgegeben:[99]

1. positiver steuerfreier Gewinn des laufenden Jahres,
2. positiver steuerpflichtiger Gewinn des laufenden Jahres,
3. nicht entnommene und nach § 34a EStG begünstigte Gewinne der Vorjahre

   (= Nachversteuerungspflichtiger Gewinn der Vorjahre)
4. steuerfreie und nicht entnommene mit dem persönlichen Steuersatz versteuerte Gewinne der Vorjahre.

Diese Verwendungsreihenfolge wird auch mit “BiFo“ (“Begünstigt In – First out“) bezeichnet, da bei ihrer Anwendung vorhandene Begünstigungsbeträge stets als vorrangig entnommen gelten.[100]

Dadurch, dass alle nicht entnommenen aber in den Vorjahren voll besteuerten und steuerfreien Gewinne als nachrangig entnommen gelten, kommt es zu einem “Einsperren“ der Altgewinne, da diese, obwohl nicht begünstigt besteuert, nur mit dem Risiko der Nachversteuerung entnommen werden können. Vor allem vor dem Jahr 2008 realisierte Gewinne dürften davon betroffen sein. [101]

Daher sind vor erstmaliger Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung stets potentielle Entnahmepotentiale zu prüfen. Somit steht die vorgegebene Verwendungsreihenfolge der Zielsetzung des Gesetzgebers – einer Erhöhung der Ei-

---

[99] Vgl. BMF- Schreiben v. 11.08.2008, Tz.29.

[100] Vgl. Hölzerkopf/ Taetzner, Steuerfalle für mittelständische Personengesellschaften?, S.2772.

[101] Vgl. Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S.1811.

genkapitalquote bei Personenunternehmen – entgegen und führt gegebenenfalls zu Maßnahmen, die wirtschaftlich nicht sinnvoll sind.[102]

2. Ausnahmen von der Nachversteuerung

a) Entnahmen für Erbschafts- und Schenkungssteuer

Beträge die zur Zahlung von Erbschafts-/ Schenkungssteuer anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entnommen werden, mindern nach § 34a Abs. 4 S. 3 EStG den Nachversteuerungsbetrag. Dabei handelt es sich lediglich um einen Steueraufschub, denn eine Minderung des nachversteuerungspflichtigen Betrags wird dadurch nicht bewirkt.[103] Ebenso ist anzumerken, dass solche Entnahmen den begünstigungsfähigen Betrag des Entnahmejahres mindern.[104]

Um eine Minderung des Nachversteuerungsbetrags zu erreichen, muss die Zahlung der Erbschafts-/Schenkungssteuer zwingend aus dem Betriebsvermögen des Betriebs erfolgen, für dessen Übertragung diese auch anfällt. In der Praxis ist also, insbesondere wenn mehrere Betriebe vererbt wurden, darauf zu achten, die Steuer in exakter Höhe aus dem jeweiligen Betriebsvermögen zu entnehmen.

Die Zuordnung der Erbschafts-/Schenkungsteuer auf den jeweiligen Betrieb erfolgt entsprechend der Methodik in Tz.30 des BMF- Schreibens vom 11.08.2008, indem die insgesamt festgesetzte Steuer im Verhältnis der Bemessungsgrundlage für den übertragenen Betrieb/Mitunternehmeranteil zur Gesamtbemessungsgrundlage aufgeteilt wird.

Beispiel: Ein Vater überträgt auf seinen Sohn Betrieb 1 (Bemessungsgrundlage 400.000 €), Betrieb 2 (Bemessungsgrundlage 300.000 €) und ein vermietetes Mehrfamilienhaus (Bemessungsgrundlage 200.000 €). Die Erbschaftsteuer wird auf 80.000 € festgesetzt.

Aus dem Betriebsvermögen des Betrieb 1 können somit 35.555 € (80.000 x 400.000/900.000) entnommen werden, ohne dass eine Nachversteuerung eintritt.

---

[102] Vgl. Meyer/ Sterner, Thesaurierung und Nachversteuerung, S.736.
[103] Vgl. Ratschow, in: Blümich, EStG-Kommentar, § 34a EStG Rz.42.
[104] Vgl. Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S. 1812.

Die Entnahme zur Zahlung der Erbschafts-/Schenkungsteuer gilt dabei als vorrangig entnommen.[105]

Entsteht im Wirtschaftsjahr in dem die Erbschafts-/Schenkungsteuer anfällt jedoch kein Entnahmeüberhang und somit kein Nachsteuerbetrag, so ergibt sich durch die Abzugsmöglichkeit des § 34a Abs. 4 S. 3 EStG keinerlei Besserstellung. Vielmehr werden, durch die gegebene Verwendungsreihenfolge (Vgl. Punkt 6.3.1), in Vorjahren für Zwecke der Erbschafts-/Schenkungsteuer angesammelte Beträge (z.B. durch Rücklagenbildung) als so genannte Altgewinne “eingesperrt“. Dadurch gelten Teile des laufenden Gewinns als entnommen und mindern somit den begünstigungsfähigen Betrag.[106]

b) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter

Gemäß § 34a Abs. 5 S. 1 EStG führt die Übertragung oder Überführung eines Wirtschaftsgutes nach § 6 Abs. 5 Nr. 1-3 EStG grundsätzlich zur Nachversteuerung. Da es sich hierbei jedoch um eine rein buchtechnische Entnahme handelt und die Wirtschaftsgüter weiterhin betrieblich genutzt werden, ist eine Nachversteuerung nicht gerechtfertigt.[107]

Daher hat der Steuerpflichtige gemäß § 34a Abs. 5 S. 2 EStG die Möglichkeit, zu beantragen, dass der nachversteuerungspflichtige Betrag in Höhe des Buchwerts des Wirtschaftsgutes, maximal jedoch in Höhe des Nachversteuerungsbetrags den die Übertragung oder Überführung ausgelöst hätte, auf den jeweils anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen wird.

Zuungunsten des Steuerpflichtigen werden die übrigen Entnahmen den Entnahmen gemäß § 6 Abs. 5 EStG vorangestellt. Daher steht der zum Ende des Vorjahres festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag, nur um einen laufenden Entnahmeüberschuss gemindert, für eine Überführung gem. § 34a Abs. 5 S. 2 EStG zur Verfügung.[108]

---

[105] Vgl. Gragert/ Wißborn, Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, S.15266-15267.

[106] Vgl. Fellinger, Tarifbegünstigung nicht entnommener Gewinne, S.1881.

[107] Vgl. BT-Drucksache 16/4841, S.64.

[108] Vgl. Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S.1812.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist diese Regelung bei der Übertragung von Geldbeträgen nicht anzuwenden.[109] Gemäß Gragert und Wißborn[110] soll diese "problematische Regelung" Gestaltungsmissbräuchen vorbeugen, da sich Geld allzu leicht verschieben und dadurch eine Nachversteuerung final vermeiden ließe. Dem entgegen vertritt Pohl[111] die Ansicht, dass durch die Übertragung von Geldbeträgen keine anderen Gestaltungsmöglichkeiten als bei der Übertragung sonstiger Wirtschaftsgüter bestünden. Auch Wendt[112] hält die Auffassung der Finanzverwaltung für verfehlt und auf Grundlage des bisherigen Gesetzeswortlauts des § 34a EStG für nicht haltbar.

IV. Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags

Gemäß § 34a Abs. 7 EStG führt sowohl die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG, als auch die Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zu Buchwerten in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG, zu einer Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den Rechtsnachfolger.

Bei einer nur teilweisen Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils verbleibt der festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag in voller Höhe beim bisherigen Steuerpflichtigen. Eine Aufteilung wird aus Vereinfachungsgründen also nicht vorgenommen.

Erfolgt die Überführung bzw. Einbringung nicht zu Buchwerten, sondern bspw. zum gemeinen Wert, so wird die Nachversteuerung in voller Höhe ausgelöst. Wird nur ein Teil des Betriebs oder Mitunternehmeranteils nicht zu Buchwerten übertragen/eingebracht, so verbleibt der nachversteuerungspflichtige Betrag beim bisherigen Steuerpflichtigen.[113]

---

[109] Vgl. BMF- Schreiben v 11.08.2008, Tz.32.

[110] Vgl. Gragert/ Wißborn, Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, S.15267-15268.

[111] Vgl. Pohl, Thesaurierungsbegünstigung und Nachversteuerung bei der Umstrukturieung, S.1539.

[112] Vgl. Wendt, Personengesellschaften, S.7.

[113] Vgl. Gragert/ Wißborn, Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, S.15270.

V. Nachversteuerung in Sonderfällen

In den Fällen des § 34a Abs. 6 EStG ist auch ohne Bestehen eines Entnahmeüberhangs eine Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags durchzuführen. Die vier dort genannten Fälle sind im Folgenden dargestellt.

1. Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe

Wird der Betrieb aufgegeben, real geteilt oder veräußert, ist eine Nachversteuerung durchzuführen, da das Begünstigungsobjekt nicht mehr beim Steuerpflichtigen vorhanden ist und folglich die Möglichkeit der Durchführung einer Nachversteuerung verloren gehen würde.

Wird der Betrieb oder Mitunternehmeranteil jedoch nur teilweise veräußert, besteht, aufgrund des verbleibenden Anteils, weiterhin die Möglichkeit der Nachversteuerung. Somit löst dies keine sofortige Nachversteuerung aus. Auch hier wird aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung auf eine anteilige Nachversteuerung verzichtet.[114]

Gemäß § 34a Abs. 6 S. 2 EStG kann die hieraus geschuldete Einkommensteuer auf 10 Jahre zinslos gestundet werden, wenn die sofortige Zahlung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre.

2. Umwandlung/Einbringung

Nach § 34a Abs. 6 S.1 Nr. 2 EStG ist auch dann eine Nachversteuerung durchzuführen, wenn ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht wird, oder eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft umgewandelt wird. Da somit das Personenunternehmen nicht mehr fortbesteht, muss die nur für Personenunternehmen geltende Tarifbegünstigung des § 34a EStG durch Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags beendet werden. Wird nur ein Teilbetrieb

[114] Vgl. Gragert/ Wißborn, Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, S.15269.

oder nur ein Teil des Mitunternehmeranteils umgewandelt bzw. eingebracht, führt dies – analog zu Punkt 6.5.1 – nicht zu einer Nachversteuerung. [115]

Auch hierbei ist zur Vermeidung erheblicher Härten eine zinslose Stundung über 10 Jahre gem. § 34a Abs.6 S.2 EStG möglich.

3. Wechsel der Gewinnermittlungsart

Der Wechsel von einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG oder § 5 EStG zur Einnahmenüberschussrechnung oder zu einer pauschalierten Gewinnermittlung löst gem. § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 EStG eine Nachversteuerung aus. Hierbei ist keine Stundungsmöglichkeit gegeben.

4. Antrag durch den Steuerpflichtigen

Nach § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 EStG hat der Steuerpflichtige jederzeit die Möglichkeit, die Nachversteuerung insgesamt oder für einen Teil des nachversteuerungspflichtigen Betrags zu beantragen. Dies kann insbesondere bei einer unentgeltlichen Betriebsübergabe sinnvoll sein, wenn der Rechtsnachfolger nicht mit der Steuerlast des Vorgängers belastet werden soll.[116]

---

[115] Vgl. Ratschow, in: Blümich, EStG-Kommentar, § 34a EStG Rz.52-53.

[116] Vgl. Gragert /Wißborn, Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, S.15269.

G. Gestaltungsmöglichkeiten zur Entnahme von Altgewinnen

I. Allgemein

Durch die von der Finanzverwaltung vorgegebene Verwendungsreihenfolge kommt es zum "Einsperren" von so genannten Altgewinnen (Vgl. Punkt 6.3.1). Dies bedeutet, dass in der Vergangenheit voll besteuerte und thesaurierte Gewinne nach erstmaliger Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung nicht mehr entnommen werden können, ohne eine Nachversteuerung auszulösen. Aus diesem Grund wird in der Literatur vielfach empfohlen, bestehende Altgewinne zu entnehmen, bevor die erstmalige Beantragung der Begünstigung erfolgt, um einen eventuellen künftigen Finanzbedarf zu decken.[117] Dies steht dem vom Gesetzgeber formulierten Ziel – der Stärkung der Eigenkapitalbasis – jedoch entgegen.

Der Verwaltung ist jedoch insoweit zuzustimmen, dass ohne Vorgabe einer Verwendungsreihenfolge das Ziel der Stärkung der Eigenkapitalbasis ebenfalls nicht erreicht würde. Der laufende Gewinn würde zwar thesauriert und der Tarifbegünstigung des § 34a EStG unterworfen, jedoch würde das Altkapital zur Finanzierung der Entnahmen eingesetzt werden.[118]

Ohne eine begünstigende Sonderregelung für bereits versteuerte Altgewinne werden allerdings solche Personenunternehmen besonders gestraft, die bereits in der Vergangenheit ihr Eigenkapital gestärkt haben.[119]

Daher sind gegebenenfalls Gestaltungsmodelle zu prüfen, durch welche das Altkapital entnommen und, falls das Unternehmen das Kapital zur Durchführung der Geschäftstätigkeit benötigt, wieder zurückgeführt werden kann.

---

[117] Vgl. Ortmann-Babel/ Zipfel, Unternehmensteuerreform 2008 Teil II, S.2217; Reichert/ Düll, Gewinnthesaurierung nach der Unternehmensteuerreform, S.1258; Fechner/ Bäuml, Replik zum Aufruf der Wissenschaft, S.1653; Thiel/ Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S.1105.

[118] Vgl. Fechner/Bäuml, Replik zum Aufruf der Wissenschaft, S.1653.

[119] Vgl. Thiel/ Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S.1105.

II. Gestaltungsmodelle

1. Entnahme und Rückführung als Gesellschafterdarlehen

Dieses in der Literatur dargestellte Modell ist nicht wirksam. Durch die Entnahme von Altkapital und dessen Rückführung in Form von Gesellschafterdarlehen wird das steuerliche Eigenkapital, welches für § 34a EStG maßgeblich ist, nicht vermindert. Gemäß Rechtsprechung des BFH[120] stellt das Gesellschafterdarlehen Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters und somit Eigenkapital der Gesellschaft dar. Die Rückzahlung des Darlehens ist somit steuerrechtlich einer Entnahme gleichzusetzen und löst damit u. U. eine Nachversteuerung aus.[121]

2. Entnahme und Wiedereinlage

Um eine Eigenkapital- oder Liquiditätslücke zu vermeiden, kann das vor erstmaliger Anwendung der Begünstigung entnommene Altkapital zu Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres wieder in die Gesellschaft eingelegt werden. Der Kapitalbedarf der Gesellschaft ist dadurch lediglich über den Bilanzstichtag nicht gedeckt. Des Weiteren haben die Gesellschafter die Möglichkeit, ihren Finanzbedarf aus Altgewinnen zu entnehmen ohne eine Nachversteuerung auszulösen.

Tabelle 6: Entnahme und Wiedereinlage

	Einlage (Beginn WJ)	Entnahme(unterjähr.)	Entnahme (Ende WJ)
2007			100
2008	100	20	80
2009	80	20	60
2010	60	20	40
2011	40	20	20
2012	20	20	0

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Thiel/Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S1105.

[120] Vgl. BFH, Urteil v. 5.6.2003, BStBl. II 2003, S.871.

[121] Vgl. Thiel/ Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S.1105.

In obigem Beispiel wird im Dezember 2007 das gesamte Altkapital entnommen, da für den Veranlagungszeitraum 2008 erstmalig die Begünstigung gem. § 34a EStG beantragt wird. Dieses Altkapital kann, bis es im Jahr 2012 schließlich aufgebraucht ist, für den Liquiditätsbedarf des Gesellschafters entnommen werden ohne dass eine Nachversteuerung ausgelöst wird, da den Entnahmen immer die Einlagen zu Beginn des Wirtschaftsjahres gegenüberstehen.

Fraglich ist allerdings, ob dieses Modell einer kritischen Prüfung standhält.[122] Gemäß BFH- Rechtsprechung[123] bedarf es bei einer Entnahmehandlung, neben dem Entnahmewillen, einer unmissverständlichen Lösung des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen. Dies kann bei Inanspruchnahme des obigen Gestaltungsmodells jedoch nicht unterstellt werden.

3. Entnahme und Einlage in eine Parallelgesellschaft

Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit besteht darin, die aus der Gesellschaft entnommenen Altgewinne in eine personengleiche Schwestergesellschaft einzubringen. Der Liquiditätsbedarf der Gesellschafter kann dann aus der Schwestergesellschaft gedeckt werden, da hier, mangels Inanspruchnahme der Begünstigung, Entnahmen keine Nachversteuerung auslösen können.

Werden die entnommenen Altgewinne nicht zur Finanzierung des Geschäftsbetriebs der Ursprunggesellschaft benötigt, macht es im Hinblick auf die Einführung der Abgeltungsteuer im Jahr 2009 Sinn, die Schwestergesellschaft als rein vermögensverwaltende Personengesellschaft ohne gewerbliche Prägung zu errichten. Die Gesellschafter erzielen infolge dessen Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG, wodurch die Zinserträge in der Schwestergesellschaft lediglich einer Steuerbelastung von 26,37% (25% Abgeltungsteuer zzgl. SolZ) unterliegen.

Wird das entnommene Kapital in der Ursprungsgesellschaft jedoch benötigt, sollte es in Form eines Darlehens von der Schwestergesellschaft bereitgestellt wer-

[122] Vgl. Thiel/ Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S.1106.
[123] Vgl. BFH, Urteil v. 11.12.2002, BFH/NV 2003, S.895.

den. Dabei ist zu unterscheiden, ob die Schwestergesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Kapitalvermögen erzielt.[124]

Im ersten Fall ist das Darlehen gem. BFH- Rechtsprechung[125] dem Betriebsvermögen der Schwestergesellschaft zuzuordnen. Allerdings nur soweit für die Darlehensgewährung fremdübliche Bedingungen vereinbart sind. Bei nicht marktüblichen Konditionen ist die Darlehensforderung hingegen anteilig dem Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter zuzuordnen und stellt somit Eigenkapital der Ursprungsgesellschaft dar.[126] Die Entnahme des Altkapitals aus der Ursprungsgesellschaft wäre somit quasi rückgängig gemacht.

Gleiches gilt, wenn es sich bei der Schwestergesellschaft um eine rein vermögensverwaltende Gesellschaft handelt. Im Wege des Durchgriffs des § 15 Abs.1 S.1 Nr.2 EStG wird das Darlehen behandelt, als sei es aus dem Privatvermögen der Gesellschafter an die Ursprungsgesellschaft gewährt. Es stellt somit – ebenfalls als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter – Eigenkapital der Ursprungsgesellschaft dar und führt folglich nicht zu einer Entnahme des Altkapitals aus dieser.[127]

---

[124] Vgl. Thiel/ Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S.1106.
[125] Vgl. BFH, Urteil v. 26.11.1996, BStBl. II 1998, S.328.
[126] Vgl. Reiß, in: Kirchhof, EStG KompaktKommentar, § 15 EStG Rz.438.
[127] Vgl. Thiel/Sterner, Entlastung der Personenunternehmen, S.1106.

H. Rechtsformvergleich

I. Idealfall Rechtsformneutralität

Die folgende Tabelle soll aufzeigen, dass durch Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG u. U. eine nahezu identische Steuerbelastung bei einem Personenunternehmen und bei einer Kapitalgesellschaft geschaffen werden kann. Allerdings wird diese Zielsetzung des Gesetzgebers nur erreicht, wenn folgende Prämissen gelten: bei der Kapitalgesellschaft und dem Personenunternehmen liegt ein gleich hoher Gewinn vor. Das Personenunternehmen ist berechtigt, diesen Gewinn in vollem Umfang der Tarifbegünstigung des § 34a EStG zu unterwerfen. Das bedeutet unter anderem, dass Einkommensteuerzahlungen der Unternehmer oder Mitunternehmer nicht durch Entnahmen aus dem Betrieb finanziert werden und in dem Gewinn des Personenunternehmens unrealistischerweise keine nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben enthalten sind.

Des Weiteren wird im Beispiel von einem Gewerbesteuerhebesatz von 400% und einem Einkommensteuersatz von 45% ausgegangen. Eventuell zu berücksichtigende Freibeträge und anfallende Kirchensteuer bleiben aus Vereinfachungsgründen außer Ansatz.

Tabelle 7: Vergleich der Rechtsformen

	PersGes (Regelbesteuerung)	PersGes (Thesaurierung)	KapGes (ab 2009)
Gewinn	100,00	100,00	100,00
GewSt (Hebesatz 400%)	14,00	14,00	14,00
ESt gem. § 34a EStG (28,25%)		28,25	
ESt gem. § 32a EStG (45%)	45,00		
KSt (15%)			15,00
GewSt Anrechnung gem. § 35 EStG	13,30	13,30	
verbleibende ESt	31,70	14,95	
SolZ (5,5%)	1,74	0,82	0,83
Steuern (d. Thesaurierungsphase)	**47,44**	**29,77**	**29,83**
spätere Vollentnahme/Dividende	52,56	100	70,17
darauf gezahlte ESt (28,25)		28,25	
darauf gezahlter SolZ (5,5%)		1,55	
Nachversteuerungsbetrag		70.20	
ESt. gem. § 34a Abs.4 EStG (25%)		17,55	
Abgeltungsteuer (25%)			17,54
SolZ (5,5%)		0,97	0,96
Gesamtbelastung	**47,44**	**48,29**	**48,33**

Quelle: Eigene Darstellung

1. Vollausschüttung

Im obigen Beispiel werden die Gesamtbelastungen aufgezeigt, die sich künftig unter den vorgegebenen Prämissen ergeben, wenn Gewinne bei Personengesellschaften und bei Kapitalgesellschaften aus der betrieblichen Sphäre in den privaten Bereich überführt werden.

Bei Personengesellschaften, welche die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG nicht in Anspruch nehmen, liegt diese bei 47,44%. Dies gilt allerdings nur, soweit der Unternehmer oder Mitunternehmer einem persönlichen Einkom-

mensteuersatz von 45% unterliegt. Folgt man den statistischen Angaben der Bundesregierung so unterliegen mindestens 97% der Personengesellschaften jedoch einem deutlich niedrigeren Steuersatz.[128]

Wird bei Personengesellschaften die Begünstigung des § 34a EStG in Anspruch genommen, so steigt die Gesamtbelastung mit Steuern auf 48,29% (unter der idealen Voraussetzung, dass der steuerliche Gewinn dem Begünstigungsbetrag entspricht). Durch die Erhöhung der Steuerbelastung wird somit deutlich, dass eine Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung erst ab einer gewissen Thesaurierungsdauer vorteilhaft werden kann.

Betrachtet man im obigen Beispiel die Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaft, so ist diese mit 48,33% am höchsten, jedoch der Belastung bei begünstigter Besteuerung nach § 34a EStG (48,29%) sehr ähnlich. Somit ist festzustellen, dass in obigem Idealfall die Zielsetzung einer rechtsformneutralen Besteuerung durch Einführung der Thesaurierungsbegünstigung erreicht scheint.

Außerdem ist festzustellen, dass Personenunternehmen, insbesondere wenn die Tarifbegünstigung nicht beantragt wird, steuerliche Vorteile gegenüber Kapitalgesellschaften bieten, wenn der Gewinn jährlich ausgeschüttet und somit ins Privatvermögen überführt wird. Dieser Vorteil wird umso größer, je niedriger der persönliche Einkommensteuersatz der Unternehmer oder Mitunternehmer gem. § 32a EStG ist.

2. Thesaurierung

Aus der Beispielrechnung in Tabelle 7 lässt sich erkennen, dass Personengesellschaften ohne Inanspruchnahme des § 34a EStG zum Teil deutliche Nachteile gegenüber Kapitalgesellschaften aufzeigen, wenn die erwirtschafteten Erträge im Unternehmen thesauriert werden. Bei einem Einkommensteuersatz von 45% und einem Gewerbesteuerhebesatz von 400% ist die Steuerbelastung bei Kapitalge-

[128] Vgl. Eckpunktepapier der Bundesregierung vom 12.7.2006, Anlage 2, zitiert bei: Kaminski, Ausgewählte Überlegungen zur Rechtsformwahl, S.5.

sellschaften im Thesaurierungsfall um 17,61% geringer als bei einer Personengesellschaft.[129]

Werden die im Unternehmen verbleibenden Gewinne jedoch nach § 34a EStG begünstigt versteuert, so ergibt sich sogar ein kleiner Vorteil bei der Personengesellschaft, deren Belastung dann um 0,6% geringer ist. Somit scheint auch im Fall der Thesaurierung – bei unterstellten Prämissen – das Ziel der Rechtsformneutralität erreicht, da sich die Thesaurierungsbelastungen in einer Kapitalgesellschaft (29,83%) und in einer Personengesellschaft (29,77%) nahezu entsprechen.

II. Abweichung vom Idealfall

1. Gewerbesteuerhebesatz

Der in dieser Arbeit unter Punkt 8.1 durchgeführten Beispielrechnung zur Rechtsformneutralität liegt als Bedingung unter anderem ein Gewerbesteuerhebesatz von 400% zugrunde. Verändert man jedoch die Höhe des Gewerbesteuerhebesatzes, so verschiebt sich auch die Vorteilhaftigkeit der Gesamtsteuerbelastung.

Für nach dem 31.12.2007 endende Erhebungszeiträume gilt, dass die Gewerbesteuer gem. § 4 Abs. 5 b EStG nicht mehr als Betriebsausgabe abgezogen werden kann. Jedoch erhöht sich der Anrechnungsfaktor der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG auf das 3,8- fache. Die Anrechnung ist allerdings auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer begrenzt. Des Weiteren wird der Staffeltarif für Personenunternehmen nach § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG durch eine einheitliche Steuermesszahl i. H. v. 3,5% ersetzt.[130] Der gewerbesteuerliche Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG bleibt auch nach der Unternehmensteuerreform bestehen, wird im Folgenden aus Vereinfachungsgründen jedoch nicht betrachtet.

Die Ergebnisse folgender Tabelle wurden analog zur Beispielrechnung unter 8.1 für verschiedene Gewerbesteuerhebesätze berechnet. Dabei wurde für Perso-

[129] Vgl. Ortmann-Babel/ Zipfel, Unternehmensteuerreform 2008 Teil II, S.2208.
[130] Vgl. Kaminski, Ausgewählte Überlegungen zur Rechtsformwahl, S.3.

nenunternehmen, welche die Thesaurierungsbegünstigung nicht in Anspruch nehmen, wiederum von einem Einkommensteuersatz von 45% ausgegangen.

Tabelle 8: Gesamtsteuerbelastung im Ausschüttungsfallbei variierenden Gewerbesteuerhebesätzen

Hebesatz	PersGes (Regelbesteuerung)	PersGes (Thesaurierung)	KapGes (ab 2009)
200%	47,09	47,93	43,18
250%	46,99	47,84	44,47
300%	46,90	47,74	45,76
350%	46,80	47,65	47,05
380%	46,74	47,59	47,82
400%	47,44	48,29	48,34
450%	49,19	50,04	49,62

Quelle: Eigene Darstellung

Obige Tabelle zeigt die Gesamtbelastung der verschiedenen Rechtsformen im Ausschüttungsfall. Dabei lässt sich beobachten, dass die Gesamtbelastung bei Personenunternehmen zunächst mit steigendem Gewerbesteuerhebesatz sinkt. Dies lässt sich durch die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG begründen. Durch die Möglichkeit der Anrechnung, verringert sich die festgesetzte Einkommensteuer in gleicher Höhe, in der die Gewerbesteuer ansteigt. Dies hat zunächst keine Auswirkung auf die Gesamtbelastung. Da jedoch die Einkommensteuer Grundlage für die Berechnung des Solidaritätszuschlags ist, sinkt dieser folglich mit steigenden Gewerbesteuerhebesätzen und führt somit zu einer Reduktion der Gesamtbelastung.[131] Dieser Effekt besteht allerdings nur bis zu einem Gewerbesteuerhebesatz von 380%. Bei diesem Hebesatz entspricht die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer gerade dem maximalen Anrechnungsbetrag nach § 35 EStG. Daher ist die Gesamtbelastung bei Personenunternehmen hier am geringsten. Bei höheren Hebesätzen steigt die Gesamtbelastung linear an, da nicht mehr die gesamte Gewerbesteuer angerechnet werden kann.

[131] Vgl. Kaminski, Ausgewählte Überlegungen zur Rechtsformwahl, S.4.

Während niedrige Gewerbesteuerhebesätze bei Personengesellschaften wegen der Begrenzung der Anrechnung auf die tatsächlich gezahlte Steuer zu einer Mehrbelastung führen, bewirken sie bei Kapitalgesellschaften eine Verringerung der Gesamtbelastung. Folglich sind Kapitalgesellschaften bei niedrigen Hebesätzen zum Teil eindeutig im Vorteil (Vgl. Tabelle 8).[132]

Somit scheint im Falle der Vollausschüttung erst ab einem Gewerbesteuerhebesatz von 380% das Ziel der Rechtsformneutralität erreicht, da sich erst ab dieser Größe die Gesamtbelastungen der beiden Rechtsformen angleichen und folgend gleichermaßen proportional zum Hebesatz ansteigen.

Berechnet man die Belastungen im Thesaurierungsfall in Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz, so ergibt sich folgendes Bild.

Tabelle 9: Variierende Gewerbesteuerhebesätze im Thesaurierungsfall

Hebesatz	PersGes (Regelbesteuerung)	PersGes (Thesaurierung)	KapGes (ab 2009)
200%	47,09	29,41	22,83
250%	46,99	29,32	24,58
300%	46,90	29,22	26,33
350%	46,80	29,13	28,08
380%	46,74	29,07	29,13
400%	47,44	29,77	29,83
450%	49,19	31,52	31,58

Quelle: Eigene Darstellung

Da sich für Personenunternehmen, die der Regelbesteuerung unterliegen, hierbei die gleichen Ergebnisse wie unter der Vollausschüttungsannahme ergeben, sind diese im Thesaurierungsfall (bei hohem persönlichen Einkommensteuersatz), unabhängig vom Gewerbesteuerhebesatz, deutlich schlechter gestellt.

Vergleicht man die Rechtsform der Kapitalgesellschaft mit einer Personengesellschaft, welche die Tarifbegünstigung gem. § 34a EStG in Anspruch nimmt, so

[132] Vgl. Kaminski, Ausgewählte Überlegungen zur Rechtsformwahl, S.7.

lässt sich gleicher Effekt wie in Tabelle 6 betrachten. Grund für die Vorteilhaftigkeit der Kapitalgesellschaft bei niedrigen Hebesätzen ist auch hier die Begrenzung der Gewerbesteueranrechnung.

Entsprechend lässt sich auch im Thesaurierungsfall das Fazit ziehen, dass erst ab einem Gewerbesteuerhebesatz von mindestens 380% eine rechtsformneutrale Besteuerung gegeben scheint.

2. Beschränkungen beim Begünstigungsbetrag

Eine Abweichung vom Idealfall der rechtsformneutralen Besteuerung ergibt sich auch, wenn bei einer Personengesellschaft nicht der gesamte erwirtschaftete Gewinn der begünstigten Besteuerung unterworfen werden kann. Dies wird in der Praxis häufig der Fall sein.

Zum einen wird es oftmals notwendig sein Entnahmen zu tätigen, um aus diesen Steuerzahlungen zu leisten. Während die Unternehmenssteuern bei Kapitalgesellschaften nur einem Steuersatz von 15% unterliegen, führen Entnahmen aus Personengesellschaften zu einer Minderung des begünstigungsfähigen Betrags (Vgl. Punkt 5.1). Dies hat zur Folge, dass der zur Steuerzahlung entnommene Gewinn dem persönlichen Einkommensteuertarif des § 32a EStG unterworfen werden muss. Da dieser, wenn die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch genommen wurde, im Normalfall deutlich über 15% liegt, ergibt sich daraus eine eindeutige Schlechterstellung der Personengesellschaft (siehe Berechnung Anhang 1).

Des Weiteren ergibt sich eine „konzeptionelle Schlechterstellung“[133] der Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften dadurch, dass nicht abzugsfähige Betriebsausgaben den begünstigungsfähigen Betrag nicht erhöhen können (Vgl. 5.1.3).

Bei Kapitalgesellschaften unterliegen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben einem Körperschaftsteuersatz von 15% und zusätzlich der Gewerbesteuer. Da bei Personengesellschaften nicht abzugsfähige Betriebsausgaben der Tarifbegünsti-

[133] Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S.1808.

gung des § 34a EStG entzogen werden, ergibt sich die Schlechterstellung von Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften in Höhe der auf die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben entfallenden Differenz zwischen begünstigter und "normaler" Steuer[134] (siehe Berechnung Anhang 2).

Daher wird in der Literatur zurecht gefordert, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben der Thesaurierungsbegünstigung zu unterstellen und somit die angestrebte Belastungsgleichheit zu erreichen.[135]

[134] Vgl. Söffing/ Worgulla, Gewinnbegriff des § 34a EStG, S.844.

[135] Vgl. Pohl, Außerbilanzielle Korrekturen, S.2486; Söffing/ Worgulla, Gewinnbegriff des § 34a EStG, S.844;

J. Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung

I. Allgemein

Bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung unterliegen die im Unternehmen thesaurierten Gewinne zunächst einem Steuersatz von 28,25%. Daraus lässt sich ableiten, dass die Tarifbegünstigung des § 34a EStG für Steuerpflichtige mit einem persönlichen Einkommensteuersatz unter 28,25% in keinem Fall zu einer Entlastung führen kann. Bei diesen Wert übersteigenden Steuersätzen ist, wegen der drohenden Nachversteuerung, immer eine Vorteilhaftigkeitsanalyse für den Einzelfall durchzuführen. Unter Umständen können sehr lange Thesaurierungszeiträume mit hoher Verzinsung notwendig sein, damit die begünstigte Besteuerung des § 34a EStG der Regelbesteuerung vorzuziehen ist.[136]

Die Begünstigung des § 34a EStG führt also vorwiegend bei großen und ertragsstarken Personenunternehmen zu einer Reduktion der Gesamtbelastung.[137] Teilweise wird in der Literatur die Meinung vertreten, dass eine Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung erst lohnend sein kann, wenn das Einkommen regelmäßig 250.000 € übersteigt und somit dem Spitzensteuersatz von 45% unterliegt.[138] Ob dieser Auffassung zuzustimmen ist oder ob die Tarifbegünstigung gem. § 34a EStG auch bei geringeren persönlichen Einkommensteuersätzen vorteilhaft sein kann, soll in nachfolgenden Berechnungen untersucht werden. In jedem Fall ist, unter Berücksichtigung der durchschnittlichen Einkommensteuersätze (Vgl. Punkt 2), jedoch festzustellen, dass die Regelung des § 34a EStG für den überwiegenden Teil der Personenunternehmen keine Begünstigung, sondern eine Schlechterstellung darstellen würde.[139]

In einer ersten Berechnung soll nun die Belastung (Thesaurierungsbelastung sowie Gesamtbelastung im Fall der Nachversteuerung) bei Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung des § 34a EStG mit der Gesamtbelastung bei Vornahme der Regelbesteuerung gem. § 32a EStG für verschiedene Einkommensteuersätze verglichen werden. Auf Grundlage der ermittelten Belastungsunterschiede, soll

---

[136] Vgl. Ortmann-Babel/ Zipfel, Unternehmensteuerreform 2008 Teil II, S.2214.

[137] Vgl. Wendt, Personengesellschaften, S.5.

[138] Vgl. Fechner/ Bäuml, Replik zum Aufruf der Wissenschaft, S.1652.

[139] Vgl. Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S.1805-1806.

dann in einem weiteren Schritt untersucht werden, wie hoch die Verzinsung und wie lange der Thesaurierungszeitraum für die einzelnen Steuersätze sein muss, damit die Thesaurierungsbegünstigung beansprucht werden sollte.

II. Unterschiede bei der Gesamtbelastung

Folgende Tabelle zeigt die sich ergebenden Belastungsunterschiede zwischen Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG (Thesaurierungsquote 100%) und Regelbesteuerung gem. § 32a EStG.

Tabelle 10: Thesaurierungsbegünstigung versus Regelbesteuerung

	§ 34a EStG	**30%**	**35%**	**42%**	**45%**
Gewinn	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Begünstigungsbetrag	100,00				
GewSt (400%)	14,00	14,00	14,00	14,00	14,00
ESt gem. § 34a EStG	28,25				
ESt gem. § 32a EStG		30,00	35,00	42,00	45,00
GewSt-Anrechn. (§ 35 EStG)	13,30	13,30	13,30	13,30	13,30
verbleibende ESt	14,95	16,70	21,70	28,70	31,70
SolZ (5,5%)	0,82	0,92	1,19	1,58	1,74
Thesaurierungsbelastung	**29,77**	**31,62**	**36,89**	**44,28**	**47,44**
Nachversteuerungsbetrag	70,23				
ESt gem. § 34a Abs.4 EStG	17,55				
SolZ (5,5%)	0,97				
Nachversteuerungsbelastung	18,52				
Gesamtbelastung	**48,29**	**31,62**	**36,89**	**44,28**	**47,44**

Quelle: Eigene Darstellung

Setzt man die Belastung bei Inanspruchnahme der Begünstigung als Basiswert gleich Null, so ergeben sich im Einzelnen folgende Belastungsunterschiede zur Regelbesteuerung.

Tabelle 11: Belastungsunterschiede

	Thesaurierungsbelastung	Gesamtbelastung
Einkommensteuersatz 30%	+ 1,85	- 16,67
Einkommensteuersatz 35%	+ 7,12	- 11,40
Einkommensteuersatz 42%	+ 14,51	- 4,01
Einkommensteuersatz 45%	+ 17,67	- 0,85

Quelle: Eigene Darstellung

Aus obiger Tabelle wird deutlich, dass die Anwendung der Regelung des § 34a EStG Vorteile gegenüber der Regelbesteuerung bietet, solange die Gewinne im Unternehmen verbleiben. Die Vorteilhaftigkeit ist dabei umso größer, je höher der persönliche Einkommensteuersatz des Steuerpflichtigen ist. Unterliegt dieser dem Spitzensteuersatz von 45% ergibt sich eine deutliche Differenz i. H. v. 17,67%.

Die Vorteilhaftigkeit kehrt sich jedoch um, wenn durch die Entnahme der Gewinne eine Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 4 EStG ausgelöst wird.[140] Im Falle einer Nachversteuerung ist die Gesamtbelastung bei Anwendung der Tarifbegünstigung am höchsten. Daraus wird deutlich, dass es sich bei der Regelung des § 34a EStG, wie bereits angemerkt, nicht um eine Steuererleichterung, sondern vielmehr um eine Steuerstundung handelt. Eine Vorteilhaftigkeit kann sich folglich nur dadurch ergeben, dass die im Thesaurierungsjahr zusätzlich zu Verfügung stehende Liquidität – in Höhe der Steuerbelastungsdifferenz – für Investitionen genutzt und somit ein Zinsvorteil generiert wird.[141]

Wie sich aus der Tabelle entnehmen lässt, dürften gerade bei niedrigeren Einkommensteuersätzen relativ lange Thesaurierungszeiträume und/oder hohe Zinssätze notwendig sein, um die teilweise deutlich nachteilige Gesamtbelastung auszugleichen (bei einem Einkommensteuersatz von 30% immerhin 16,67%).

[140] Vgl. Ortmann-Babel/ Zipfel, Unternehmensteuerreform 2008 Teil II, S.2214.
[141] Vgl. Ortmann-Babel/ Zipfel, Unternehmensteuerreform 2008 Teil II, S.2215.

III. Berücksichtigung von Zinseffekten

Eine realistische Vorteilhaftigkeitsanalyse kann nur dann durchgeführt werden, wenn die Verzinsung der Steuerersparnis berücksichtigt wird. Dies geschieht in nachfolgender Berechnung. Dabei bleiben die Gewinne im Unternehmen (Vgl. Tabelle 10). Die Analyse der Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung erfolgt im Vergleich zur Nichtbegünstigung und Belassung im Unternehmen.[142]

Die Ergebnisse folgender Tabelle geben den Zeitpunkt an, in welchem die Anwendung des § 34a EStG bei gegebenem Zinssatz und gegebenem persönlichen Einkommensteuersatz, der Regelbesteuerung gleichzustellen ist bzw. nach wie vielen Jahren der thesaurierte Gewinn durch den Steuerpflichtigen aus dem Unternehmen entnommen werden kann, ohne einer Steuermehrbelastung zu unterliegen. Wird der jeweilige Wert überschritten ist die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung vorteilhaft.

Tabelle 12: Thesaurierungszeiträume bei unterschiedlichen Steuersätzen

	30%	**35%**	**42%**	**45%**
Zinssatz 2%	116,33 J.	48,27 J.	12,23 J.	2,37 J.
Zinssatz 4%	58,74 J.	24,37 J.	6,22 J.	1,20 J.
Zinssatz 6%	39,54 J.	16,41 J.	4,19 J.	0,81 J.
Zinssatz 8%	29,93 J.	12,42 J.	3,17 J.	0,61 J.
Zinssatz 10%	24,17 J.	10,03 J.	2,56 J.	0,50 J.
Zinssatz 12%	20,38 J.	8,44 J.	2,15 J.	0,41 J.
Zinssatz 14%	17,58 J.	7,30 J.	1,86 J.	0,36 J.

Quelle: Eigene Darstellung

Obige Berechnungen veranschaulichen also, in welchem Zeitpunkt gilt, dass der verzinste Nachsteuergewinn bei Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung abzüglich der Nachsteuerbelastung gerade dem verzinsten Nachsteuergewinn

[142] Vgl. Schanz/ Kolruss /Zipfel, Zur Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung, S.1702.

bei Regelbesteuerung entspricht. Bei einem Einkommensteuersatz von 45%, einem Thesaurierungszeitraum von 2,37 Jahren und unterstellter Verzinsung von 2% gilt also folgende Gleichung:

$$\left(A \times q^n\right) - B = C \times q^n$$ [143]

wobei gilt:

A=	verbleibender Gewinn nach Steuerzahlungen bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung (100 ./. 29,77 = 70,23)
B=	Nachsteuerbelastung (25% von 70,23 zzgl. 5,5% SolZ = 18,52)
C=	verbleibender Gewinn nach Steuerzahlungen bei Anwendung der Regelbesteuerung (100 ./. 47,44 = 52,56)
q=	Aufzinsungsfaktor (1 + Zinssatz = 1,02)
n=	Thesaurierungsdauer (2,37 Jahre lt. Tabelle)

Durch Einsetzen der Werte in obige Formel (für die Thesaurierungsdauer wird der exakte Wert n= 2,37256108 eingesetzt) erhält man sowohl auf der linken, als auch auf der rechten Seite der Gleichung den Wert 50,88. Bei einer geplanten Entnahme des thesaurierten Gewinns nach ca. 2,37 Jahren ist der Steuerpflichtige also indifferent zwischen begünstigter und normaler Besteuerung. Überschreitet die Thesaurierungsdauer den Zeitraum von 2,37 Jahren, so ist – bei einem persönlichen Steuersatz von 45% und einer Rendite von 2% - die Anwendung des § 34a EStG vorteilhaft.

Löst man obige Gleichung nach n auf, so erhält man folgende Formel:

$$n = \log_q \left(\frac{B}{A - C} \right)$$ [144]

Durch Einsetzen in diese Formel erhält man für jede Kombination aus Einkommensteuersatz und Zinssatz den Thesaurierungszeitraum, der überschritten wer-

[143] Eigene Herleitung

[144] Eigene Herleitung

den muss, damit sich die Inanspruchnahme des § 34a EStG auch bei späterer Nachversteuerung lohnt.

Betrachtet man die Ergebnisse der obigen Tabelle, so ist, meiner Meinung nach, grundsätzlich der Auffassung zuzustimmen, dass sich eine Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nur dann lohnt, wenn der Steuerpflichtige einem persönlichen Einkommensteuersatz nahe 45% unterliegt. Hier kann die Regelung des § 34a EStG bei relativ kurzen Thesaurierungszeiträumen lohnend sein, während schon bei einem Einkommensteuersatz von 42% und durchschnittlicher Verzinsung große Planungszeiträume vorliegen. Bei Steuerpflichtigen mit Einkommensteuersätzen von 35% bzw. 30% zeigt sich, dass die Thesaurierungsbegünstigung für diese nicht konzipiert scheint. Auch bei sehr hohen unternehmensinternen Renditen muss der Gewinn über einen langen Zeitraum im Unternehmen verbleiben, bevor er, ohne Mehrbelastung gegenüber der Regelbesteuerung, entnommen werden kann.

K. Mögliche Modifikationen der Thesaurierungsbegünstigung

Neben zahlreicher Kritik wird in der Literatur teilweise sogar gefordert, die neu eingeführte Thesaurierungsbegünstigung wieder abzuschaffen.[145] Fraglich ist daher, ob die Möglichkeit besteht, die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG dahingehend zu verändern, dass man sich den wesentlichen vom Gesetzgeber formulierten Zielsetzungen annähert.

Zum einen sollten mögliche Modifikationen der Thesaurierungsbegünstigung die Belastungsunterschiede der verschiedenen Rechtsformen verringern. Diese Unterschiede ergeben sich zum Teil durch "äußere Faktoren" wie die Anrechnungsmöglichkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG (Vgl. Punkt 8.2.1). Teilweise ergeben sie sich jedoch auch direkt aus den Regelungen des § 34a EStG.

Vor allem durch eine Angleichung des nach § 34a EStG begünstigungsfähigen Betrags an jenen Gewinn, der bei Kapitalgesellschaften einer vergleichsweise geringen Besteuerung unterliegt, könnte man sich der Zielsetzung einer rechtsformneutralen Besteuerung annähern. Dies wäre zum einen dadurch zu erreichen, dass Entnahmen für Steuerzahlungen den begünstigungsfähigen Betrag nicht vermindern. Zum anderen sollte es möglich sein, auf nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, die das zu versteuernde Einkommen außerbilanziell erhöht haben, ebenfalls die Sondertarifierung des § 34a EStG anzuwenden. Dies würde zu einem Absinken der realen Thesaurierungsbelastung bei Personengesellschaften und zu einer Angleichung an die Belastung der Kapitalgesellschaften führen.[146] Dieser Forderung ist meiner Ansicht nach zuzustimmen.

Eine weitere mögliche Änderung des § 34a EStG betrifft die Handhabung der steuerfreien Gewinnanteile. Diese mindern den begünstigungsfähigen Betrag nur dann nicht, wenn sie phasengleich, also in dem Jahr in dem sie erwirtschaftet werden, entnommen werden. Erfolgt die Entnahme zu einem späteren Zeitraum, kann dies u. U. eine Nachversteuerung nach § 34a Abs.4 EStG auslösen. Diese Vorgabe steht einer Erhöhung der Eigenkapitalquote entgegen. Bestünde jedoch die Möglichkeit, diese Beträge in einer gesonderten, nicht nachsteuerpflichtigen

[145] Vgl. Knirsch/ Maiterth/ Hundsdoerfer, Aufruf zur Abschaffung, S.1405-1407.
[146] Vgl. Fechner/ Bäuml, Replik zum Aufruf der Wissenschaft, S.1654.

Gewinnrücklage auszuweisen, entfiele der Entnahmezwang im Jahr der Gewinnentstehung und eine Verbesserung der Eigenkapitalstruktur wäre möglich.[147] Auch dieser Vorschlag ist meiner Meinung nach zu befürworten.

Durch die Umsetzung soeben aufgezeigter Vorschläge scheint zumindest eine Annäherung an die Ziele des Gesetzgebers möglich. Vollständig erreicht werden können diese auch hierdurch nicht.

Ein ebenfalls häufig genannter Kritikpunkt ist, dass die Inanspruchnahme des § 34a EStG nur für sehr große und ertragstarke Unternehmen rentabel sei.[148] Die "Öffnung" der Thesaurierungsbegünstigung für den breiten Mittelstand ist allerdings weder durch obige Modifikationen, noch durch beispielsweise eine Personalisierung der Nachsteuer (Nachversteuerung mit persönlichem Einkommensteuersatz)[149] zu erreichen. Da der deutlich überwiegende Teil der deutschen Personengesellschaften einem individuellen Steuersatz unter 28,25% unterliegt[150], kann die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG in ihrer jetzigen Form für diese keinesfalls lohnend sein. Auch geringfügige Modifikationen würden dies nicht verändern.

Der Gesetzgeber hat auf die in der Literatur geäußerte Kritik bisher nicht reagiert. Die durch das Jahressteuergesetz 2009 vorgenommen Ergänzungen des § 34a EStG betreffen lediglich verfahrensrechtliche Fragen.[151] Die Grundsystematik des § 34a EStG bleibt dadurch unberührt.

---

[147] Vgl. Fechner/Bäuml, Replik zum Aufruf der Wissenschaft, S.1654.

[148] Vgl. u. a. Schiffers, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben, S.1806.

[149] Vgl. Fechner/Bäuml, Replik zum Aufruf der Wissenschaft, S.1654.

[150] Vgl. Eckpunktepapier der Bundesregierung vom 12.7.2006, Anlage 2, zitiert in: Kaminski, Ausgewählte Überlegungen zur Rechtsformwahl, S.5.

[151] Vgl. Jahressteuergesetz 2009, S.2800.

L. Zusammenfassende Würdigung

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wurde zunächst auf jene Ziele eingegangen, die der Gesetzgeber mit der Konzeption der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG verfolgte. Diese waren im Wesentlichen das Erreichen einer rechtsformneutralen Besteuerung – insbesondere im Hinblick auf die Senkung der Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 – sowie die Erhöhung der Eigenkapitalausstattung deutscher Personenunternehmen.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 ist es Personenunternehmen daher möglich, auf Antrag im Unternehmen thesaurierte Gewinne einem begünstigten Steuersatz von 28,25% zzgl. Solidaritätszuschlag zu unterwerfen. Die sich dabei ergebende Thesaurierungsbelastung von 29,77% ist der Belastung einer Kapitalgesellschaft (29,83%) sehr ähnlich. Beantragt werden kann die Tarifbegünstigung des § 34a EStG für die Gewinneinkünfte von Einzelunternehmern und Mitunternehmern einer Personengesellschaft, sofern die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG oder § 5 EStG erfolgt. Der begünstigungsfähige Betrag, d.h. der Betrag auf den die Thesaurierungsbegünstigung ganz oder teilweise angewandt werden kann, ergibt sich durch Abzug des positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen von dem durch Bestandsvergleich ermittelten Gewinn. Als Begünstigungsbetrag wird jener Teil des begünstigungsfähigen Betrags bezeichnet, für den die begünstigte Besteuerung auch tatsächlich beantragt wird. Der verbleibende Anteil des nicht entnommenen Gewinns unterliegt der progressiven Regelbesteuerung des § 32a EStG.

Entsteht bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung, in einem späteren Veranlagungszeitraum ein Entnahmeüberhang, so ist gem. § 34a Abs. 4 EStG eine Nachversteuerung mit 25% zzgl. Solidaritätszuschlag durchzuführen. Die Nachversteuerung erfolgt in Höhe der Überentnahme, maximal jedoch in Höhe des gesondert festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrags. Eine Nachversteuerung kann in den Fällen des § 34a Abs. 6 EStG auch ohne Bestehen eines Entnahmeüberhangs ausgelöst werden. Ausnahmen von der Nachversteuerung stellen Entnahmen für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter dar.

Die Frage, ob die Ziele des Gesetzgebers durch die Regelung des § 34a EStG erreicht werden, ist bei der Betrachtung der Ergebnisse vorliegender Arbeit zu verneinen. Der Erhöhung der Eigenkapitalquote deutscher Personenunternehmen steht vor allem die von der Finanzverwaltung vorgegebene Entnahmereihenfolge entgegen. Diese sollte in der Praxis vor erstmaliger Anwendung der Sondertarifierung zu einer Prüfung von Entnahmepotentialen bei Altgewinnen führen, um ein "Einsperren" selbiger zu verhindern. Auch die Behandlung steuerfreier Gewinnanteile, die nur im Jahr ihrer Entstehung steuerfrei entnommen werden können, steht einer Erhöhung des Eigenkapitals entgegen.

Eine rechtsformneutrale Besteuerung wird durch die Thesaurierungsbegünstigung lediglich im unter Punkt 8.1 vorgestellten Idealfall erreicht. Liegt jedoch der Gewerbesteuerhebesatz unter 380% und/oder wird der begünstigungsfähige Betrag durch Entnahmen für Steuerzahlungen verringert bzw. durch das Vorhandensein nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben nicht erhöht, führt dies zu einer Benachteiligung der Personenunternehmen. Gerade letzteres dürfte in der Praxis häufig auftreten (u. a. wegen der Klassifizierung der Gewerbesteuer als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe). Bei einem Bundesdurchschnitt von lediglich ca. 389% (im Jahr 2007)[152], wird aber auch die Höhe des Gewerbesteuerhebesatzes in vielen Fällen zu einer konzeptionellen Schlechterstellung der Personenunternehmen führen.

Des Weiteren wurde in vorliegender Arbeit untersucht, in welchen Fällen sich eine Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung gegenüber der Regelbesteuerung ergibt. Als Ergebnis ist festzustellen, dass die Regelung des § 34a EStG nur bei einem persönlichen Einkommensteuersatz nahe 45% lohnend sein kann. Auch hierbei ist jedoch eine Einzelfallbetrachtung bezüglich möglicher Thesaurierungsdauer und unternehmensinterner Verzinsung der Steuerersparnis geboten.

Vorschläge zur "moderaten Modifikation" [153] der Thesaurierungsbegünstigung wurden kurz im vorletzten Abschnitt der Arbeit vorgestellt.

---

[152] Vgl. Statistisches Bundesamt, Gewerbesteuerhebesätze.

[153] Vgl. Fechner/Bäuml, Replik zum Aufruf der Wissenschaft, S.1652.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass die Thesaurierungsbegünstigung für große und ertragsstarke Personenunternehmen immerhin eine optionale Gestaltungsmöglichkeit darstellt und folglich, aus deren Sicht, durchaus positiv betrachtet werden kann. Aufgrund der zahlreichen Kritik/ Meinungsverschiedenheiten in der Literatur, ist zu erwarten, dass der § 34a EStG zukünftig die Finanzgerichtsbarkeit beschäftigen wird. Das Ausmaß der Rechtstreitigkeiten wird dabei entscheidend vom Umfang der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung abhängen. [154]

Für die steuerlichen Berater der großen Personenunternehmen ergibt sich durch die Einführung des § 34a EStG in jedem Fall – aufgrund der Komplexität und dem hohen Planungsaufwand – ein interessantes und anspruchsvolles Beratungsfeld.

[154] Vgl. Grützner, Begünstigung nicht entnommener Gewinne, S.752.

ANHANG

Anhang 1

Steuerzahlungen aus dem laufendem Gewinn

	KapGes	**PersGes (Thesaurieung)**
Gewinn	100,00	100,00
GewSt (Hebesatz 400%)	14,00	14,00
nicht begünstigungsfähiger Gewinn (GewSt+ESt+SolZ)		36,16
begünstigungsfähiger Betrag		63,84
KSt. (15%)	15,00	
ESt. gem. § 34a EStG (28,25%)		18,03
ESt. gem. § 32a EStG (45%)		16,27
Summe ESt.		34.31
GewSt- Anrechnung gem. § 35 EStG		13,30
verbleibende ESt.		21,01
SolZ (5,5%)	0,83	1,15
Steuern (der Thesaurierungsphase)	29,83	36,16

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an: Ortmann-Babel/ Zipfel, Unternehmensteuerreform 2008 Teil II, S.2210.

Die Gewerbesteuer hat in obigem Beispiel nicht als Entnahme, sondern durch ihre Qualifizierung als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe, den begünstigungsfähigen Betrag vermindert. Wegen erwarteter hoher Relevanz in der Praxis wurde sie jedoch in die Berechnung mit einbezogen.

Anhang 2

Mehrbelastung durch nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

	KapGes	**PersGes (Thesaurierung)**
Gewinn nach § 4 Abs.1 S.1 EStG oder § 5 EStG	80,00	80,00
darin enthaltene nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	20.00	20,00
zu versteuerndes Einkommen	100,00	100,00
begünstigungsfähiger Betrag		80,00
GewSt (400%)	14,00	14,00
KSt (15%)	15,00	
ESt. gem. § 34a EStG (28,25%)		22,60
ESt. gem. § 32a EStG (45%)		9,00
Summe ESt.		31,60
GweSt- Anrechnung gem. § 35 EStG		13,30
verbleibende ESt.		18,30
SolZ	O,83	1,01
Steuern (der Thesaurierungsphase)	29,83	33,31

Quelle: Eigene Darstellung

Gesetze, Rechtsverordnungen und Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben	vom 11.08.2008, Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (§ 34a EStG), BStBl. I 2008, S.838.
BT-Drucksache	16/4841, Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008.
BT-Drucksache	16/5377, Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008.
JStG 2009	Jahressteuergesetz 2009, Bundesgesetzblatt Jahrgang 2008 Teil I Nr.63, ausgegeben zu Bonn am 24. Dezember 2008.
UntStRG 2008	Unternehmensteuerreformgesetz 2008, BStBl. I 2007, S.630.

Rechtsprechungsverzeichnis

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Bundesfinanzhof		
U. v. 26.11.1996	VIII R 42/94	BStBl. II 1998, S.328.
U. v. 11.12.2002	XI R 48/00 (NV)	BFH/ NV 2003, S.895.
U. v. 05.06.2003	IV R 36/02	BStBl. II 2003, S.871.

Literaturverzeichnis

Bäumer, Heike — (Die Thesaurierungsbegünstigung) Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG - einzelne Anwendungsprobleme mit Lösungsansätzen, in: DStR 47/2007, S.2089-2095.

Blümich — (EStG-Kommentar) Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. von Bernd Heuermann, 101. Ergänzungslieferung, München 2008, Stand Oktober 2008.

Fechner, Ulrich
Bäuml, Swen — (Replik zum Aufruf der Wissenschaft) Replik zum Aufruf der Wissenschaft zur Abschaffung der satzermäßigten Besteuerung thesaurierter Gewinne von Personenunternehmen, in: DB 31/2008, S.1652-1655.

Fellinger, Antje — (Tarifbegünstigung nicht entnommener Gewinne) Tarifbegünstigung nicht entnommener Gewinne: Das Anwendungsschreiben zu § 34a EStG, in: DB 35/2008, S.1877-1883.

Gragert, Katja
Wißborn, Jan-Peter — (Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG) Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG – Erläuterungen zum Anwendungsschreiben vom 11.08.2008, in NWB 43/2008, S.15251-15270.

Grützner, Dieter — (Begünstigung nicht entnommener Gewinne) Die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG – Anmerkungen zum BMF-Anwendungsschreiben vom 11.08.2008, in: StuB 19/2008, S.745-752.

Grützner, Dieter — (Steuerliche Entlastung thesaurierter Gewinne) Steuerlichen Entlastung thesaurierter Gewinne von Personenunternehmen durch § 34a EStG, in: StuB 12/2007, S.445-452.

Helmreich, Heinz
Rupp, Thomas
(Gewinnthesaurierung) Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften, Weil im Schönbuch 2008.

Hölzerkopf, Florian
Taetzner, Tobias
(Steuerfalle für mittelständische Personengesellschaften?) Steuerfalle für mittelständische Personengesellschaften? – Die neue Verwendungsreihenfolge des § 34a EStG heißt BiFo, in: BB 51/2007, S.2769-2774.

Husken, Carl-Josef
Schmidt, Sebastian
Siegmund, Olaf
(Steuerfreie Einnahmen) Steuerfreie Einnahmen jetzt mehr als steuerfrei?! – Steuerfreie Einnahmen sowie nicht abziehbare Betriebsausgaben und der neue § 34a EStG, in: BB 2008, S.1204-1209.

Kaminski, Bert
(Ausgewählte Überlegungen zur Rechtsformwahl) Ausgewählte Überlegungen zur Rechtsformwahl nach der Unternehmensteuerreform 2008, in: StuB 1/2008, S.3-11.

Kirchhof, Paul (Hrsg.)
(EStG Kompakt Kommentar) EStG Kompakt Kommentar, Heidelberg 2001.

Kleine-Rosenstein, Christoph
(Thesaurierungsbegünstigung bei Personenunternehmen) Die neue Thesaurierungsbegünstigung bei Personenunternehmen, in: BBK 24/2008, S.1325-1330.

Knirsch, Deborah
Maiterth, Ralf
Hundsdoerfer, Jochen
(Aufruf zur Abschaffung) Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung!, in: DB 2008, S.1405-1407.

Ley, Ursula
(Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne) Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 34a EStG – Eine erste Analyse ausgewählter Teile des im Entwurf vorliegenden BMF-Schreibens, in: Ubg 1/2008, S.13-23.

Meyer, Henrik Sterner, Ingo	(Thesaurierung und Nachversteuerung) Thesaurierung und Nachversteuerung – BMF-Schreiben und JStG 2009, in: Ubg 12/2008, S.733-740.
Ortmann-Babel, Martina Zipfel, Lars	(Unternehmensteuerreform 2008 Teil II) Unternehmensteuerreform 2008 Teil II: Besteuerung von Personengesellschaften insbesondere nach der Einführung der Thesaurierungsbegünstigung, in: BB 41/2007, S.2205-2217.
Pohl, Carsten	(Außerbilanzielle Korrekturen) Außerbilanzielle Korrekturen bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG, in: BB 46/2007, S.2483-2486.
Pohl, Carsten	(Thesaurierung und Nachversteuerung bei der Umstrukturierung) Thesaurierungsbegünstigung und Nachversteuerung bei der Umstrukturierung von Personenunternehmen nach § 6 Abs.5 EStG, in: BB 29/2008, S.1536-1540.
Reichert, Jochen Düll, Alexander	(Gewinnthesaurierung nach der Unternehmensteuerreform) Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 – Konsequenzen für die gesellschaftsvertragliche und steuerliche Gestaltungspraxis, in: ZIP 28/2008, S.1249-1259.
Schanz, Sebastian Kollruss, Thomas Zipfel, Lars	(Zur Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung) Zur Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen: Stand der Diskussion und Beispiele, in: DStR 35/2008, S.1702-1706.
Schäfer, Harald Schlarb, Eberhard (Hrsg.)	(Steuer und Gesellschaftsrecht) Änderungen im Steuer- und Gesellschaftsrecht 2008/2009, Mainz 2009.

Schiffers, Joachim (Anmerkungen zum Anwendungsschreiben) Anmerkungen zum Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, in: DStR 38/2008, S.1805-1814.

Schultes-Schnitzlein, Stefan
Keese, Christian (Steuerermäßigung) Steuerermäßigung für Personengesellschaften, in: NWB 33/2007, S.2841-2852.

Söffing, Matthias
Worgulla, Niels (Gewinnbegriff des § 34a EStG) Gewinnbegriff des § 34a EStG – Außerbilanzielle Hinzurechnungen sind eingeschlossen, in: NWB 12/2009, S.841-848.

Statistisches Bundesamt (Gewerbesteuerhebesätze) Gewerbesteuerhebesätze 2007 im Bundesdurchschnitt gesunken, in: http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/ destatis/Internet/DE/Presse/pm/2008/09/PD08_346_735.psml, 23.05.2008.

Thiel, Jochen
Sterner, Ingo (Entlastung der Personenunternehmen) Entlastung der Personenunternehmen durch Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns, in: DB 20/2007, S.1099-1107.

Wendt, Michael (Personengesellschaften) Personengesellschaften – Verluste und Gewinne, in: Stbg 1/2009, S.1-8.

Die zugesandten Unterlagen haben Ihre Ansprüche erfüllt? Sie wollen unsere Arbeit weiterhin unterstützen, auch finanziell?

Werden Sie Mitglied in unserem Förderverein!

Füllen Sie hierzu bitte einfach den umseitigen Mitgliedsantrag aus und senden uns diesen zu oder sprechen Sie den Geschäftsführer, Herrn Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger, Tel. (0 77 20) 39 06-140, E-Mail: hirschberger@dhbw-vs.de, hierauf an. Der Jahresbeitrag für Unternehmen/Institutionen beträgt derzeit 75 €.

Wir freuen uns selbstverständlich auch über eine

Einzelspende,

für die Sie umgehend eine Spendenbescheinigung erhalten. Die Bankverbindung lautet: Volksbank Donau-Neckar eG (BLZ 643 901 30), Konto-Nr. 128 103 000.

Der Partnerverein ist eine seit 1983 bestehende, gemeinnützige Institution, in der sich

- die Dualen Partner,
- Lehrbeauftragte und Professoren der Dualen Hochschule Baden-Württemberg Villingen-Schwenningen,
- Absolventen und Studenten und
- Freunde der Dualen Hochschule Baden-Württemberg Villingen-Schwenningen

engagieren, um

- für die Idee der Dualen Hochschule Baden-Württemberg zu werben,
- die Verbundenheit der Dualen Hochschule Baden-Württemberg Villingen-Schwenningen mit ihren ehemaligen Studierenden, Dozenten, Freunden und Förderern zu pflegen,
- die Lehrtätigkeit an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg Villingen-Schwenningen, ihre Studierenden und Absolventen zu fördern,
- Aus-, Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen zu organisieren und durchzuführen sowie
- Studierenden einen Auslandsaufenthalt zu ermöglichen.

Als Mitglied des Partnervereins

- werden Sie zu allen Campus-Abenden (Vorträge über aktuelle Themen) eingeladen; die Teilnahme ist kostenlos,
- erhalten Sie den quartalsweise erscheinenden „Blickpunkt“, um sich immer über die aktuellen Entwicklungen an Ihrer Dualen Hochschule Baden-Württemberg Villingen-Schwenningen auf dem Laufenden zu halten,
- unterstützen Sie mit Ihrem Beitrag die aktuellen Studierenden und finanzieren Anschaffungen, die sonst nicht getätigt werden könnten,
- halten Sie Kontakt zu uns und das ist uns wichtig.

Zusätzliche Informationen erhalten Sie auch unter **www.dh-vs-partnerverein.de**

Partner der Dualen Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen e. V.
Friedrich-Ebert-Straße 30
78054 Villingen-Schwenningen

FAX-Nr. 07720 3906-119

Aufnahmeantrag

☐ Natürliche Person

☐ Unternehmen / Institution

Hiermit beantrage ich die Aufnahme in den Verein Partner der Dualen Hochschule Baden-Württemberg Villingen-Schwenningen e. V. Ich bin damit einverstanden, dass meine persönlichen Daten zum Zwecke der Mitgliederverwaltung und des Beitragseinzuges elektronisch gespeichert werden.

Name	Vorname	geb. am
Unternehmen/Institution		
Straße	PLZ	Ort
Telefon	E-Mail	

Für Absolventen der DHBW VS bzw. BA VS

Studiengang	Studienbeginn (Jahr)

Datum	Unterschrift

Abbuchungsermächtigung

Ich ermächtige den Partner der Dualen Hochschule Baden-Württemberg Villingen-Schwenningen e.V. jederzeit widerruflich den Jahresbeitrag von meinem u. a. Konto abzubuchen.

Kontonummer	BLZ
Bank/Spk.	
Datum	Unterschrift