



Belastung thesaurierender Personenunternehmen

Reformbedarf bei Sondertarifizierung (§ 34a EStG) und
Gewerbesteueranrechnung (§ 35 EStG)



Impressum

Herausgeber:



Stiftung Familienunternehmen

Prinzregentenstraße 50

80538 München

Telefon: +49 (0) 89 / 12 76 400 02

Telefax: +49 (0) 89 / 12 76 400 09

E-Mail: info@familienunternehmen.de

www.familienunternehmen.de

Erstellt von:



Prof. Dr. Johanna Hey

Universität zu Köln

Institut für Steuerrecht

Albertus-Magnus-Platz

50931 Köln

www.steuerrecht.uni-koeln.de

© Stiftung Familienunternehmen, München 2020

Titelbild: el lobo | Adobe Stock

Abdruck und Auszug mit Quellenangabe

ISBN: 978-3-942467-77-3

Zitat (Vollbeleg):

Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Belastung thesaurierender Personenunternehmen. Reformbedarf bei Sondertarifierung (§ 34a EStG) und Gewerbesteueranrechnung (§ 35 EStG). Erstellt von Prof. Dr. Johanna Hey, München 2020, www.familienunternehmen.de

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	V
A. Gegenstand der Untersuchung	1
B. Personenunternehmen im System dualer Unternehmensbesteuerung	3
C. Bestandsaufnahme § 34a EStG	5
I. Einordnung der Sondertarifierung	5
II. Funktionsweise des § 34a EStG	6
III. Wirkungen und Kritik der geltenden Regelung	8
1. Belastungswirkungen	8
2. Geringe Inanspruchnahme.....	11
IV. Strukturelle Abweichungen § 34a EStG – Kapitalgesellschaften	13
1. Technik von § 34a EStG als Ausgangspunkt.....	13
2. Begünstigung des Gewinnanteils des Gesellschafters statt des Gewinns der Gesellschaft	13
3. Thesaurierungsbelastung.....	14
a) Ausschluss nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben	14
b) Behandlung der Steuer auf den nicht entnommenen Gewinn als Entnahme.....	14
4. Nachbelastung bei Entnahme	15
5. Ersatznachversteuerungstatbestände.....	15
D. Reformbedarf bei § 34a EStG	17
I. Zielsetzungen	17
1. Belastungsgleichheit	17
a) Thesaurierungs- und Ausschüttungsebene.....	17
b) Keine Saldierung mit anderweitigen Vorteilen der jeweiligen Rechtsform.....	17
2. Verbreiterung des Anwendungsbereichs	19
3. Verbesserung der Eigenkapitalausstattung von Personenunternehmen	21
4. Vereinfachung.....	21
II. Notwendige Weiterentwicklung § 34a EStG.....	22
1. Aktuelle Reforminitiativen	22

2.	Reformbedarf bei ansonsten unveränderten Rahmenbedingungen	24
a)	Thesaurierungsbelastung	24
b)	Nachversteuerung	27
	<i>aa) Teileinkünfteverfahren statt fixer Nachbelastungssatz</i>	<i>27</i>
	<i>bb) Veränderung der Verwendungsreihenfolge im Hinblick auf regelbesteuerte Alrücklagen und steuerfreie Einnahmen</i>	<i>31</i>
	<i>cc) Verzicht auf Nachversteuerung bei Umstrukturierungen</i>	<i>32</i>
c)	Verfahrensrechtliche Vereinfachungen	32
3.	Notwendige Anpassungen im Falle einer weiteren Absenkung der Tarifbelastung für Kapitalgesellschaften	33
E.	Reformbedarf bei § 35 EStG	35
I.	Funktion von § 35 EStG	35
II.	Anpassung an gestiegene Gewerbesteuerhebesätze	36
III.	Vermeidung von Gewerbesteuerüberhängen	37
F.	Fazit	39
	Tabellenverzeichnis	41
	Literaturverzeichnis	43

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

Der Gesetzgeber der Unternehmensteuerreform 2008 zielte mit der Einführung der sogenannten Sondertarifizierung des § 34a EStG auf annähernde Belastungsgleichheit zwischen thesaurierenden Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften. Dass § 34a EStG in seiner konkreten Ausgestaltung diesem Ziel nicht gerecht werden würde, war von Beginn an offenkundig. Einen empirischen Beleg der Zielverfehlung liefert mittlerweile die geringe Inanspruchnahme der sogenannten Thesaurierungsbegünstigung. § 34a EStG kommt pro Jahr in weniger als 6.500 Fällen zur Anwendung, obwohl der Gesetzgeber von 90.000 Fällen ausgegangen war. Zwar richtet sich die Sondertarifizierung nur an ertragstarke Personenunternehmen, war also von vornherein nicht auf den Massenfall ausgerichtet, die Nachteile der Regelung sind jedoch so gravierend, dass selbst für Unternehmer im Anwendungsbereich des Einkommensteuerspitzensatzes die Besteuerung nach § 34a EStG scheinbar wenig attraktiv ist.

Von Beginn an wurde daher die Forderung nach grundlegender Überarbeitung der Sondertarifizierung erhoben. Dieser Forderung ist der Gesetzgeber bisher nicht nachgekommen, obwohl weitgehende Einhelligkeit hinsichtlich der notwendigen Maßnahmen besteht. Gerade vor dem Hintergrund, dass aktuell wenig Aussicht auf eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung besteht, sollte der Gesetzgeber die Mängel im bestehenden System beseitigen, insbesondere wenn dies mit verhältnismäßig geringem Aufwand möglich ist.

Ziel einer Reform von § 34a EStG sollte nicht eine unspezifische Verbreiterung des Anwendungsbereichs der Sondertarifizierung sein, sondern die konsequente Annäherung der Belastung thesaurierender Personenunternehmen an die Belastung der Kapitalgesellschaft. Die derzeitigen Nachteile der Sonderbesteuerung nach § 34a EStG lassen sich nicht mit etwaigen anderweitigen Vorteilen der transparenten Besteuerung rechtfertigen. Besteuerungsunterschiede sind nur geboten, wenn sie als Ausdruck der Rechtsformgerechtigkeit Unterschieden der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung tragen. So stellt die Verlustverrechnung mit anderen Einkunftsarten keine Begünstigung des Personenunternehmens dar, sondern trägt der persönlichen Haftung des Unternehmers Rechnung. Eine höhere Belastung thesaurierter Gewinne der Personengesellschaft lässt sich hieraus nicht ableiten. Ebenso wenig folgen aus den strukturellen Unterschieden der Besteuerung auf *Gesellschaftsebene* durch die Körperschaftsteuer gegenüber der Sondertarifizierung auf *Gesellschafterebene* durch § 34a EStG notwendigerweise Belastungsunterschiede. Solche lassen sich auch nicht aus der „Systematik“ des § 34a EStG ableiten. § 34a EStG hat keine andere Systematik als die der Herstellung von Belastungsgleichheit zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften. Damit hat die Ausgestaltung der Vorschrift dem Zweck der Belastungsgleichheit zu folgen.

Hieraus leiten sich folgende Reformforderungen ab:

1. Priorität hat die Anpassung der Effektivbelastung des nicht entnommenen Gewinns an die Gesamtbelastung thesaurierter Gewinne der Kapitalgesellschaft. Derzeit liegt die Belastung nach § 34a EStG mit rund 36 Prozent mehr als sechs Punkte höher als die Belastung der Kapitalgesellschaft. Für eine Angleichung muss im Gesetz angeordnet werden, dass die Steuerzahlung auf den Begünstigungsbetrag nicht länger als Entnahme der individuellen Einkommensteuerbelastung unterworfen wird. Zudem müssen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben in die Sondertarifierung einbezogen werden. Dies gilt insbesondere für die gemäß § 4 Abs. 5b EStG nichtabziehbare Gewerbesteuer (Thesaurierungsebene).
2. Belastungsneutralität muss zudem auch für die spätere Entnahme verwirklicht werden, indem statt der derzeitigen pauschalen Nachbelastung in Höhe von 25 Prozent der individuellen Einkommensteuersituation des Unternehmers im Zeitpunkt der Entnahme Rechnung getragen wird. Hierzu muss für die Entnahmebesteuerung das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung gebracht werden (Entnahmeebene).
3. Rechtsformwechsel und Einbringung dürfen nicht länger durch Nachversteuerung behindert werden. Zweckgerecht ist die steuerneutrale Überführung des nachversteuerungspflichtigen Betrags in die Kapitalrücklage.
4. Zur Vermeidung von Lock-in-Effekten und den hiergegen gerichteten Steuergestaltungen muss – zumindest in gewissem Umfang – die Entnahme von progressiv besteuerten Altrücklagen und steuerfreien Gewinnen ohne Nachversteuerung möglich gemacht werden.
5. Schließlich sind verfahrensrechtliche Vereinfachungen zu prüfen, insbesondere durch Integration der für die Anwendung von § 34a EStG erforderlichen Feststellungen in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a und b AO.

Diese Maßnahmen sollten unmittelbar in Angriff genommen werden, um die Akzeptanz der Sondertarifierung aktuell zu verbessern. Eine besondere Dringlichkeit erhalten sie, sollte sich der Gesetzgeber entscheiden, dem Druck des internationalen Steuerwettbewerbs nachzugeben und Kapitalgesellschaften weiter zu entlasten. Dann wird sich unweigerlich die Frage nach Folgemaßnahmen zugunsten von Personenunternehmen stellen; deren Wirkung wäre jedoch, wenn sie sich auf eine bloße Anpassung des Thesaurierungssteuersatzes in § 34a Abs. 1 S. 1 EStG beschränken, begrenzt. Bei noch stärkerer Spreizung zwischen dem regulären Einkommensteuerspitzenatz und der Belastung thesaurierender Kapitalgesellschaften würde sich der Kreis der Personenunternehmen erweitern, für die ein Rechtsformwechsel vorteilhaft wäre. Will man diesem Umwandlungsdruck durch § 34a EStG entgegenwirken, bedarf es der Umsetzung der genannten Maßnahmen im Sinne einer systematischen Überarbeitung der Vorschrift zwecks tatsächlicher Angleichung an die Belastung der Kapitalgesellschaft.

Der Reformbedarf erstreckt sich angesichts der seit der Unternehmensteuerreform 2008 signifikant gestiegenen Gewerbesteuerhebesätze auch auf § 35 EStG. Zum einen bedarf es der Anhebung des Entlastungsfaktors des 3,8-Fachen des Gewerbesteuermessbetrags auf einen realistischen Wert von mindestens dem 4,2-Fachen, je nach Hebesatzentwicklung eventuell auch dem 4,5-Fachen des Gewerbesteuermessbetrags. Zur Vermeidung von Gewerbesteuerüberhängen sollte zudem eine Vortragsmöglichkeit für nicht genutzte Ermäßigungsbeträge geschaffen werden.

Dass der Gesetzgeber vor den Konsequenzen einer grundsätzlichen Unternehmensteuerreform, insbesondere der überfälligen Reform der Gewerbesteuer, zurückschreckt, ist zwar unbefriedigend, muss aber derzeit wohl hingenommen werden. Umso wichtiger ist es, dass Reformmaßnahmen durchgeführt werden, über die in Praxis und Wissenschaft weitgehende Einigkeit besteht, deren finanzielle Auswirkungen überschaubar sind und die mit verhältnismäßig geringem gesetzgeberischen Aufwand umgesetzt werden können.

A. Gegenstand der Untersuchung

Seit 2008¹ sieht § 34a EStG einen ermäßigten Steuersatz von 28,25 Prozent für nicht entnommene Gewinne von Personenunternehmen vor. Die sogenannte Thesaurierungsrücklage war die Antwort auf die Absenkung der Belastung von Kapitalgesellschaftsgewinnen durch Senkung des Körperschaftsteuersatzes von zuvor 25 Prozent auf 15 Prozent. Auch wenn der Gesetzgeber in der Unternehmensteuerreform 2008 am sogenannten Dualismus der Unternehmensbesteuerung festgehalten hat, sollte die Belastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften so aneinander angenähert werden, dass keine Notwendigkeit entsteht, Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften umzuwandeln.

Bereits im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 wurde deutlich, dass die konkrete Ausgestaltung des § 34a EStG hinter dem Ziel einer auch nur annähernden Belastungsgleichheit² zum Teil gravierend zurückbleibt (im Einzelnen C.III), ohne dass sich hierfür sachliche Gründe finden lassen. Im Folgenden wird, ohne das grundsätzliche Nebeneinander von Körperschafts- und Personenunternehmensbesteuerung in Frage zu stellen, dargelegt, wo Reformbedarf besteht. Dass § 34a EStG in den vergangenen zehn Jahren nur von einer eher überschaubaren Gruppe von Personenunternehmen in Anspruch genommen wurde³, lässt nicht auf mangelnden Bedarf schließen, sondern hat seine Ursache in den zum Teil gravierenden Nachteilen, denen Steuerpflichtige ausgesetzt sind, wenn sie von der Thesaurierungsrücklage Gebrauch machen.

Die hier unterbreiteten Reformforderungen (s. D.II) sind größtenteils nicht neu⁴. Sie erscheinen aber vor dem Hintergrund des – bisher unbeantworteten – Drucks des internationalen Steuerwettbewerbs in einem neuen Licht. Über kurz oder lang wird der deutsche Steuergesetzgeber gezwungen sein, die Belastung der Kapitalgesellschaftsgewinne wieder an den Durchschnitt der großen Industriestaaten anzunähern⁵. Es wird sich erneut die Frage nach der Wettbewerbsfähigkeit von Personenunternehmen stellen. Nicht getan ist es dann mit der bloßen Absenkung des Sondersteuersatzes in § 34a Abs. 1 S. 1 EStG. Vielmehr

1 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

2 Zur Zielsetzung des Gesetzgebers unten C.I.

3 Dazu unten C.III.2.

4 Siehe etwa bereits Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung in Deutschland. Eine kritische Bewertung und Handlungsempfehlungen für die aktuelle Steuerpolitik (2012), S. 137 f.; Gerner, 2. Teil: Reform der Unternehmensbesteuerung – Einzelfragen, in Oestreicher (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung 2008: Neue Wege gehen, 2008, S. 73 ff.; noch weitergehend für die Etablierung eines „virtuellen Trennungsprinzips“ in § 34a EStG Schneider/Wesselbaum-Neugebauer, Innovation im Steuerrecht: Wie kann die Thesaurierungsbegünstigung eine annähernd belastungsneutrale Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften gewährleisten?, in Festschrift für Norbert Koubek, 2010, S. 475 (492 ff.).

5 Siehe nur die aktuellen Empfehlungen des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF, US-Steuerreform 2018. Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland, Stellungnahme 01/2019, S. 11 ff., abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2019-03-15-WB-US-Steuerreform-2018.pdf?__blob=publicationFile&v=6 (abgerufen am 7.10.2019).

muss der Zugang zur Thesaurierungsrücklage durch Beseitigung ihrer Mängel erleichtert werden, wenn verhindert werden soll, dass es in größerem Umfang zu Umwandlungen kommt. Die Thesaurierungsrücklage muss eine echte Alternative zur Körperschaftsteuer werden.

Neben § 34a EStG ist auch die pauschale Gewerbesteueranrechnung des § 35 EStG in den Blick zu nehmen (Abschnitt E), da es sich hierbei um das zweite gesetzgeberische Instrument zur Angleichung der Belastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften handelt.

B. Personenunternehmen im System dualer Unternehmensbesteuerung

Mit der Einführung erster Körperschaftsteuern Mitte des 19. Jahrhunderts⁶ entstand der sogenannte „Dualismus der Unternehmensbesteuerung“: Körperschaften, namentlich Kapitalgesellschaften, unterliegen mit ihren einbehaltenen Gewinnen der Körperschaftsteuer, erst bei Ausschüttung greift auf der Ebene des Anteilseigners die jeweilige Dividendenbesteuerung ein (Trennungsprinzip). Der Gewinn eines Personenunternehmens (Einzelunternehmer wie Mitunternehmerschaft) unterliegt dagegen keiner separaten Besteuerung, sondern der Gewinn wird unmittelbar – im Fall der Personengesellschaft anteilig – beim Unternehmer der Einkommensteuer unterworfen (Transparenzprinzip). Seit jeher war der Gesetzgeber bemüht, die Belastungsunterschiede dennoch nicht zu groß werden zu lassen. Bis in die 1990er Jahre ging es dabei vorrangig um die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne von Kapitalgesellschaften, insbesondere durch das 2001 abgeschaffte Körperschaftsteueranrechnungsverfahren. Seither ist es infolge des internationalen Steuerwettbewerbs zu einer zunehmenden Spreizung zwischen dem niedrigen Körperschaftsteuersatz und dem in der Spitze deutlich höheren Einkommensteuertarif gekommen, sodass im Interesse der Wettbewerbsgleichheit zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen das Bedürfnis entstanden ist, Personenunternehmen ebenfalls an der niedrigeren Belastung im Unternehmen verbleibender Gewinne partizipieren zu lassen.

Dabei ist die deutsche Unternehmensteuerstruktur wegen des Zusammentreffens von Körperschaft- und Einkommensteuer, jeweils zuzüglich Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer, überaus komplex⁷. Bei Kapitalgesellschaften setzt sich die Belastung aus Körperschaft- und Gewerbesteuer zusammen, während die Gewerbesteuer bei Personenunternehmen nur insoweit dauerhaft als Belastungsfaktor hinzutritt, als sie nicht durch die pauschale Anrechnung des § 35 EStG kompensiert wird. Dies ist insbesondere der Fall, soweit der Gewerbesteuerhebesatz über 400 Prozent liegt, da die pauschale Einkommensteuerermäßigung des § 35 EStG auf das 3,8-Fache des Gewerbesteuermessbetrages begrenzt ist.

6 Zur Entwicklung s. Desens, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Dok. KSt., Anm. 1 ff. (Stand: Juni 2016).

7 So schon die Erkenntnis in der Gesetzesbegründung zum Unternehmensteuerreformgesetz, BT-Drs. 16/4841, S. 30 = BR-Drs. 220/07, S. 51, die an Gültigkeit nichts verloren hat, auch wenn die Abschaffung der Abziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 5b EStG) ein Schritt in Richtung größerer Transparenz der Belastung war.

C. Bestandsaufnahme § 34a EStG

I. Einordnung der Sondertarifierung

Als zum 1.1.2008 der Körperschaftsteuersatz von zuvor 25 Prozent auf 15 Prozent gesenkt wurde, entstand das Bedürfnis, auch Personengesellschaften unter Beibehaltung der Rechtsform die Möglichkeit ermäßigt besteuert Einbehaltung zu eröffnen. Nach längerer Debatte, in der auch eine Option zur Körperschaftsteuer (§ 4a KStG-E⁸) diskutiert, aber letztlich verworfen worden war, entschied sich der Gesetzgeber mit § 34a EStG für eine in die Einkommensteuer integrierte Lösung⁹.

In der Gesetzesbegründung zum Unternehmensteuerreformgesetz¹⁰ heißt es hierzu:

„Die Einführung einer Begünstigung von thesaurierten Gewinnen führt dazu, dass die ertragstarken und im internationalen Wettbewerb stehenden Personenunternehmen ähnlich günstige Thesaurierungsbedingungen vorfinden wie Kapitalgesellschaften.“

Der Gesetzgeber erkannte die Gefahr, dass infolge der Intransparenz des damals bestehenden Systems „Fehlentscheidungen bei der Rechtsformwahl“¹¹ provoziert werden, deshalb strebte er „Belastungsneutralität der unterschiedlichen Rechtsformen“ an.¹²

Eine Schwierigkeit bei der Beantwortung der Frage, ob, gemessen an den ursprünglichen Zielen von § 34a EStG, Nachbesserungsbedarf besteht, liegt darin, dass die Gesetzesbegründung zum Unternehmensteuerreformgesetz an anderer Stelle einschränkt, es gehe nur um „weitgehende“ Belastungsneutralität. Allerdings folgt hieraus kein Pleinpouvoir, das beliebige Ungleichbehandlungen rechtfertigt. Richtigerweise ist die Einschränkung der „weitgehenden“ beziehungsweise „annähernden“ Belastungsgleichheit dahingehend zu verstehen, dass es nicht um Belastungsidentität geht. Dies folgt schon daraus, dass Personenunternehmen in der Unternehmensteuerreform 2008 eben nicht im Wege einer Option in die Körperschaftsteuer einbezogen wurden. Belastungsidentität wäre aber ohnehin weder geboten noch

8 Vorgeschlagen bereits im Zuge der Unternehmensteuerreform 2000 im Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, BT-Drs. 14/6882; dazu Kußmaul/Schäfer, Die Option eines Personenunternehmens für die Körperschaftsteuer, BB 2000, S. 901; Haase/Diller, Optionsrecht von Personenunternehmen für die Körperschaftsteuer: Vorteilhaftigkeit und Risiken, BB 2000, S. 1068; Mentel/Schulz, Diskussionsforum Unternehmensteuerreform: Option von Personengesellschaften und Einzelunternehmen zur Körperschaftsteuer – steuerliche Auswirkungen und handelsrechtliche Aspekte, DStR 2000, S. 489.

9 Kritisch zu diesem Ansatz Hey, Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E – Was will der Gesetzgeber und was hat er geregelt?, DStR 2007, S. 925 ff.

10 BT-Drs. 16/4841, S. 1-2 = BR-Drs. 220/07, S. 2.

11 BT-Drs. 16/4841, S. 30 = BR-Drs. 220/07, S. 51.

12 BT-Drs. 16/4841, S. 30 f. = BR-Drs. 2020/07, S. 54.

gerechtfertigt, soweit mit der gesellschaftsrechtlichen Rechtsform Unterschiede in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einhergehen. Stets kann es nur um *Rechtsformgerechtigkeit*¹³ gehen. So müssen und dürfen den Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften Verluste der Gesellschaft nicht zugewiesen werden, weil sie in der Regel nicht für diese haften. Einzelunternehmer und Mitunternehmer haften dagegen grundsätzlich persönlich für unternehmerische Verluste und müssen diese daher auch mit anderen positiven Einkünften verrechnen können, sieht man einmal von der in § 15a EStG zutreffend geregelten Ausnahme für Kommanditisten ab. Bezüglich der Effektivbelastung thesaurierter Gewinne ebenso wie für die Nachbelastung bei späterem Transfer auf die Unternehmerebene gibt es aber keine rechtsformspezifischen Unterschiede in der Leistungsfähigkeit, die es – nachdem sich der Gesetzgeber dem Grunde nach für eine Gleichstellung entschieden hat – rechtfertigen würden, die Thesaurierung/Entnahme bei Personenunternehmen höher zu belasten als die der Kapitalgesellschaft. Personenunternehmen sind nicht leistungsfähiger als Kapitalgesellschaften und stehen grundsätzlich ebenso wie diese im internationalen Wettbewerb. Dies gilt insbesondere für große ertragstarke Personenunternehmen als Adressaten von § 34a EStG. Belastungsunterschiede, die sich infolge der konkreten Ausgestaltung von § 34a EStG ergeben, sind mithin stets begründungsbedürftig¹⁴.

Schwierigkeiten der Einordnung von § 34a EStG ergeben sich außerdem im Hinblick darauf, dass in der Gesetzesbegründung neben dem Ziel der Belastungsgleichheit von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen auch die Stärkung der Eigenkapitalausstattung von Personenunternehmen benannt wurde¹⁵. Dies macht § 34a EStG indes weder zu einer Lenkungsnorm noch zu einem Instrument zur Gleichbehandlung unterschiedlicher Finanzierungsformen, zumal sich überhaupt die Frage stellt, ob der durch die Tarifspreizung bewirkte Lock-in-Effekt ökonomisch sinnvoll ist. Primärer Gesetzeszweck von § 34a EStG ist die Herstellung von Belastungsneutralität¹⁶. Der Gesetzgeber sollte in einem §-34a-EStG-Reformgesetz die Gelegenheit nutzen, klarzustellen, wie § 34a EStG in ökonomisch sinnvoller Weise zur Eigenkapitalstärkung beitragen kann. Die Belastungsnachteile gegenüber der Kapitalgesellschaft lassen sich auf diese Weise jedenfalls nicht rechtfertigen (näher hierzu unten D.I.3).

II. Funktionsweise des § 34a EStG

Die Technik von § 34a EStG unterscheidet sich insofern grundlegend von der Körperschaftsteuer, als die Thesaurierungsbegünstigung nicht auf Gesellschaftsebene gewährt wird, sondern erst auf Gesellschafterebene.

13 Hey, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, DStJG 24 (2001), S. 155 (180).

14 Ebenso FG Hamburg v. 8.12.2017 – 3 K 294/16, EFG 2018, S. 493, Rz. 30 (Az. BFH II R 35/18).

15 Dazu unten D.I.3.

16 H. M., s. z. B. FG Hamburg v. 8.12.2017 – 3 K 294/16, EFG 2018, S. 493, Rz. 30 (Az. BFH II R 35/18); Ratschow, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 34a EStG, Rz. 4 (Stand: Oktober 2018); Niehus/Wilke, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34a EStG, Anm. 3 (Stand: Oktober 2017).

Sind im zu versteuernden Einkommen *nicht entnommene* Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit enthalten, so erlaubt § 34a EStG auf *Antrag* des Steuerpflichtigen die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 28,25 Prozent (§ 34a Abs. 1 S. 1 EStG). Begünstigt wird der laufende Gewinn, ermittelt auf der Grundlage von § 4 Abs. 1 EStG unter Einbeziehung von Ergänzungs- und Sonderbilanz¹⁷.

Der Antrag wird auch bei Mitunternehmerschaften nicht durch die Mitunternehmerschaft, sondern individuell vom einzelnen Mitunternehmer für jeden einzelnen Veranlagungszeitraum gestellt, mit der Einschränkung, dass der Gewinnanteil des Mitunternehmers zehn Prozent oder 10.000 Euro übersteigt (§ 34a Abs. 1 S. 3 EStG).

Da die Begünstigung voraussetzt, dass der Gewinn im Unternehmen verbleibt (nicht entnommen wird), sind weder nichtabzugsfähige Betriebsausgaben begünstigungsfähig¹⁸, noch die auf den nicht entnommenen Gewinn gezahlte Einkommensteuer. Steuerzahlungen sind nach geltender Rechtslage Entnahmen und unterliegen daher der regulären Einkommensteuer.

Wird der begünstigt thesaurierte Gewinn (§ 34a Abs. 3 S. 1 EStG: Begünstigungsbetrag) in späteren Veranlagungszeiträumen entnommen, so ist er nach § 34a Abs. 4 EStG mit einem Steuersatz von 25 Prozent nachzuersteuern, wenn und soweit der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen den Gewinn des Wirtschaftsjahrs übersteigt (§ 34a Abs. 4 S. 1 EStG).

Darüber hinaus kennt das Gesetz eine Reihe besonderer Nachversteuerungsfälle:

- Betriebsveräußerung/-aufgabe (§ 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 EStG),
- Einbringung eines Betriebs/Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft (§ 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 Alt. 1 EStG),
- Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft (§ 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 Alt. 2 EStG),
- Unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG, wenn die Übertragung an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne von § 1 Abs. 1 KStG erfolgt (§ 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 EStG),

17 BMF v. 11.8.2008 – IV C 6-S 2290-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 838, Tz. 12; im Detail zur Ermittlung bei Mitunternehmerschaften Niehus/Wilke, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34a EStG, Anm. 63 (Stand: Oktober 2017).

18 Trotz der hieraus resultierenden Ungleichbehandlung mit Kapitalgesellschaften bestätigt von FG Münster v. 19.2.2014 – 9 K 511/14 F, EFG 2014, S. 1201 (rechtskräftig).

- Wechsel vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmen-/Überschussrechnung (§ 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 EStG).

III. Wirkungen und Kritik der geltenden Regelung

1. Belastungswirkungen¹⁹

Aufgrund dieser Funktionsweise hat der Gesetzgeber das Ziel (annähernder) Belastungsgleichheit in gravierender Weise verfehlt²⁰. Zum einen kommt es zu Mehrbelastungen gegenüber der Kapitalgesellschaft, zum anderen kann sich die vermeintliche Begünstigung gegenüber der regulären transparenten Besteuerung infolge der starren Nachbelastung schnell in ihr Gegenteil verkehren.

Unter der Annahme eines Gewerbesteuerhebesatzes von 400 Prozent und der Anwendung des Einkommensteuerspitzensatzes von 45 Prozent auf der Unternehmer-/Gesellschafterebene ergibt sich folgende Belastungswirkung²¹:

Tabelle 1: Belastungswirkungen (Einkommensteuerspitzensatz)²²

	Personengesellschaft regulär	Personengesellschaft § 34a EStG	Kapitalgesellschaft
Einbehaltung/ Thesaurierung	47,44 %	36,16 %	29,83 %
Entnahme/Ausschüttung		47,98 %	48,33/49,82 % ²³

-
- 19 Vgl. Niehus/Wilke, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34a EStG, Anm. 4 (Stand: Oktober 2017); Berechnungen ferner Herzig/Lochmann, Unternehmensteuerreform 2008 – Wirkung des neuen Systems zur Entlastung gewerblicher Personenunternehmen von der Gewerbesteuer, DB 2007, S. 1037 (1039); Homburg/Houben/Maiterth, Rechtsform und Finanzierung nach der Unternehmensteuerreform 2008, WPg 2007, S. 376 (377); zur Berücksichtigung der GewSt bei der Ermittlung des Begünstigungsbetrags Bareis, Steuerliche Gewinnbegriffe und Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG, FR 2014, S. 581.
- 20 H. M., s. Hey, Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E – Was will der Gesetzgeber und was hat er geregelt?, DStR 2007, S. 925 (925 ff.); Hey, Unternehmensteuerreform: Integration von Personenunternehmen in die niedrige Besteuerung thesaurierter Gewinne, in Festschrift für Arndt Raupach, 2006, S. 479 (484); Niehus/Wilke, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34a EStG, Anm. 3 (Stand: Oktober 2017) mit zahlreichen weiteren Nachweisen.
- 21 Detailliertes Berechnungsschema s. z. B. Niehus/Wilke, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34a EStG, Anm. 4 (Stand: Oktober 2017), oder Hey, Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E – Was will der Gesetzgeber und was hat er geregelt?, DStR 2007, S. 925 (926 f.).
- 22 45 % ab 270.501 Euro (§ 32a Abs. 1 S. 1 Nr. 5 für VZ 2020) zzgl. 5,5 % SolZ.
- 23 25 % Abgeltungsteuer (bei Beteiligung im Privatvermögen) bzw. 60 % Teileinkünfteverfahren (bei Beteiligung im Betriebsvermögen).

Während auf der *Unternehmerebene* bei späterer Entnahme weitgehende Belastungsgleichheit erreicht wird, ist unmittelbar ersichtlich, dass sich im Reinvestitionsfall deutliche Nachteile für die Rechtsform des Personenunternehmens ergeben. Die Belastung des thesaurierenden Personenunternehmens liegt trotz § 34a EStG noch rund sechs Prozentpunkte höher als die der Kapitalgesellschaft.

Gegenüber der transparenten Regelbesteuerung zum progressiven Einkommensteuertarif ergibt sich jedoch ein Belastungsvorteil von rund zehn Prozent. Insbesondere bei längerfristiger Einbehaltung lassen sich auf diese Weise Zinsvorteile erzielen, die aus der Perspektive von (Mit-)Unternehmern im Einkommensteuerspitzensatz für die Inanspruchnahme von § 34a EStG sprechen²⁴. Dabei kommt es nicht auf die seit Jahren anhaltende Niedrigzinsperiode an, sondern auf die deutlich höhere durchschnittliche Eigenkapitalverzinsung deutscher Unternehmen bei Innenfinanzierung.

Voraussetzung ist allerdings, dass der (Mit-)Unternehmer dauerhaft dem Einkommensteuerspitzensatz unterliegt, andernfalls ergeben sich sowohl gegenüber der transparenten Regelbesteuerung als auch gegenüber der Besteuerungssituation der Anteilseigner von Kapitalgesellschaften bei späterer Entnahme Nachteile (Tabelle 2):

24 Knief/Nienaber, Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 – ein Belastungsvergleich mit Fokus auf den Mittelstand, BB 2007, S. 1309; differenzierter Belastungsvergleich für unterschiedlich lange Einbehaltungszeiträume etwa bei Schneider/Wesselbaum-Neugebauer, in Festschrift für Norbert Koubek, 2010, S. 475 (479 ff.).

Tabelle 2: Belastungswirkungen beim derzeitigen Thesaurierungssteuersatz von 28,25 Prozent (für unterschiedliche Einkommensteuersätze)

	Personengesellschaft regulär (in %)						Personengesellschaft § 34a EStG (in %)						Kapitalgesellschaft (in %)									
Einkommen- steuersatz	0	15	20	30	35	40	45	0	15	20	30	35	40	45	0	15	20	30	35	40	45	
Einbehaltung/ Thesaurierung							22,94	22,94	26,12	27,39	30,33	32,05	33,98	36,14				29,83				
Entnahme/ Auschüttung	14	15,79	21,07	31,62	36,89	42,17	47,44	14,26	13,68	13,44	12,9	12,58	12,23	11,82								
Steuerbelastung insgesamt	14	15,79	21,07	31,62	36,89	42,17	47,44	37,2	39,8	40,83	43,23	44,63	46,21	48,99	29,83	40,94	44,63	48,33	48,33	48,33	48,33	48,33
															Abgeltungsteuer							
															Teileinkünfteverfahren							
															Abgeltungsteuer							
															Teileinkünfteverfahren							

Damit zeigt sich in der Entnahmesituation, dass für Steuerpflichtige, deren individueller Steuersatz unterhalb des Einkommensteuerspitzenatzes von 45 Prozent liegt, ein zum Teil erhebliches Mehrbelastungsrisiko gegenüber der Besteuerung ohne § 34a EStG besteht, das nur bei sehr langfristiger Einbehaltung durch einen Zinsvorteil kompensiert werden kann²⁵. Im Verhältnis zur Belastungssituation eines Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft ergeben sich deutliche Mehrbelastungen je niedriger der individuelle Einkommensteuersatz ist.

2. Geringe Inanspruchnahme

Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass § 34a EStG nur in sehr geringem Umfang in Anspruch genommen wird, was im Schrifttum bereits bei Einführung von § 34a EStG prognostiziert worden war²⁶. Aus der geringen Inanspruchnahme kann nicht gefolgert werden, es bestehe kein Bedürfnis nach einer ermäßigten Besteuerung, vielmehr ist dies ein Indiz der Zielverfehlung und zentraler Kritikpunkt. Während die Gesetzesbegründung von einer Inanspruchnahme durch 90.000 Unternehmen ausging²⁷, ist die Begünstigung tatsächlich in den Jahren 2012 bis 2014 jeweils von nur rund 6.500 Einkommensteuerepflichtigen in Anspruch genommen worden, zudem mit stark abnehmender Tendenz²⁸.

Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass im Gesetzgebungsverfahren zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 die volle Jahreswirkung der Thesaurierungsbegünstigung mit Mindereinnahmen von vier Milliarden Euro per annum beziffert worden waren²⁹. Auf eine kleine Anfrage der FDP-Fraktion hat die Bundesregierung am 6.12.2018 mitgeteilt³⁰, sie sei zwar nicht in der Lage, die genauen Mindereinnahmen zu ermitteln, gehe aber davon aus, dass die tatsächlichen Kosten (bis 2014) pro Jahr nur zwischen 0,8 und 1,3 Milliarden Euro gelegen hätten³¹. Nur am Rande sei bemerkt, dass derartig massive Abweichungen zwischen prognostizierten und tatsächlichen Mindereinnahmen einer stark an den

25 Im Einzelnen Knirsch/Schanz, Steuerreformen durch Tarif- oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen, ZfB 2008, S. 1231 ff.; Schanz/Kollruss, Zur Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung von Personenunternehmen: Stand der Diskussion und Beispiele, DStR 2008, S. 1702 (1705 f.).

26 Herzig, Reform der Unternehmensbesteuerung, WPg 2007, S. 7 (10 f.); Schanz/Kollruss, Zur Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung von Personenunternehmen: Stand der Diskussion und Beispiele, DStR 2008, S. 1702 (1706).

27 BT-Drs. 220/07, S. 62.

28 BT-Drs. 19/6308, S. 7 (2012: 6.762; 2013: 6.431; 2014: 6.271).

29 BT-Drs. 16/4841, S. 41 (dort Nr. 7) = BR-Drs. 220/07, S. 67.

30 BT-Drs. 19/6308, S. 7.

31 BT-Drs. 19/6308, S. 8.

finanziellen Auswirkungen orientierten Steuergesetzgebung und den auf erwartete Mindereinnahmen gestützten Gegenfinanzierungsmaßnahmen ihre Glaubwürdigkeit nehmen³².

Freilich ist die geringe Anzahl der Fälle, in denen § 34a EStG zur Anwendung kommt, für sich genommen wenig aussagekräftig. Vielmehr ist danach zu unterscheiden, ob § 34a EStG nicht in Anspruch genommen wird,

- a. weil sich gegenüber der regulären transparenten Besteuerung keine Vorteile ergeben,
- b. weil die Inanspruchnahme mit Belastungsnachteilen (zum Beispiel bei späterer Entnahme oder bei zukünftiger Umwandlung) verbunden ist, die verhindern, dass der Vorteil der ermäßigt besteuerten Rücklagenbildung in Anspruch genommen wird oder
- c. weil die Belastungsvorteile den administrativen Aufwand, der sich aus der Inanspruchnahme ergibt, nicht aufwiegen.

Zu a): Aus der gesetzgeberischen Intention einer Annäherung der Belastung von Personenunternehmen an die Belastung der Kapitalgesellschaft folgt, dass § 34a EStG einen von vornherein insofern eingeschränkten Anwendungsbereich hat, als die Vorschrift grundsätzlich nur für solche (Mit-)Unternehmer von Interesse ist, die entweder durch sehr lange Thesaurierung erhebliche Zinsvorteile erwirtschaften können oder die dem Einkommensteuerspitzensatz von 45 Prozent unterliegen. Letzteres ist nur für rund ein Prozent der Steuerpflichtigen der Fall³³.

Zu b): Die Inanspruchnahme von § 34a EStG bindet den Steuerpflichtigen weit in die Zukunft, wenn er Nachteile vermeiden will und erfordert langfristige Prognosen sowohl des Entnahmebedarfs als auch der zukünftigen persönlichen Steuerverhältnisse. Nur wenn der Steuerpflichtige damit rechnen kann, dass er dauerhaft einer Belastung von 45 Prozent unterliegt, ist die Inanspruchnahme relativ gefahrlos. Erschwerend kommt hinzu, dass ein Rechtsformwechsel durch die dann einsetzende Nachversteuerung nahezu ausgeschlossen wird. Zwar besteht die Möglichkeit der zinslosen Verteilung der Nachsteuerschuld über einen Zehnjahreszeitraum (§ 34a Abs. 6 S. 2 EStG), dies ändert aber nichts daran, dass die Behandlung der Umwandlung als Vollentnahme die unternehmerische Flexibilität stark einschränkt.

32 Grundsätzliche Kritik s. Hey, Gesetzesfolgenabschätzung im Steuerrecht und das Unheil der Gegenfinanzierung – Zu Klaus Tipkes Analyse des Scheiterns von Steuerreformen, StuW 2013, S. 107.

33 Maiterth/Müller, Unternehmensteuerreform 2008: Mogelpackung statt großer Wurf, Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung 2007, S. 56.

Zu c): Soweit die Inanspruchnahme im Hinblick auf die Komplexität³⁴ von § 34a EStG unterbleibt, ist zu unterscheiden zwischen der dem Konzept einer gesellschafterindividuellen Begünstigung inhärenten Komplexität und der Komplexität, die sich durch die soeben dargestellten Prognoseschwierigkeiten ergibt.

IV. Strukturelle Abweichungen § 34a EStG – Kapitalgesellschaften

1. Technik von § 34a EStG als Ausgangspunkt

Ausgangspunkt einer am Ziel der Belastungsgleichheit ausgerichteten Reform muss die Analyse der Nachteile sein, die sich aus den strukturellen Unterschieden zwischen § 34a EStG und der Besteuerung von Kapitalgesellschaften ergeben.

2. Begünstigung des Gewinnanteils des Gesellschafters statt des Gewinns der Gesellschaft

Die durch die Unternehmensteuerreform 2008 auf 29,83 Prozent abgesenkte Tarifbelastung für Kapitalgesellschaften findet auf das gemäß § 8 Abs. 1 S. 1 KStG ermittelte zu versteuernde Einkommen *der Gesellschaft* Anwendung. Für die Tarifbegünstigung des § 34a Abs. 1-3 EStG ist der Gesellschaftsgewinn dagegen nur Zwischenschritt. Bemessungsgrundlage ist der Gewinnanteil des Gesellschafters, das heißt nicht die Gesellschaft ist Adressat der Begünstigung, sondern der Gesellschafter. Dies ist ausdrücklich vom Gesetzgeber so gewollt, da im Interesse größtmöglicher Flexibilität zur Austarierung von Sondertarifierung und individuellem Einkommensteuersatz ein gesellschafterbezogenes Antragsrecht auf Sondertarifierung geschaffen wurde.

Soweit es aufgrund dieser Grundentscheidung zu Belastungsunterschieden kommt, kann man sie als im System angelegt verstehen³⁵. Diese Systematik steht einer Nachbesserung aber nicht entgegen, soweit eine solche zur Erreichung der gesetzgeberischen Ziele erforderlich ist³⁶. Es ging dem Gesetzgeber um Belastungsneutralität. Ziel war es,

„Einzelunternehmer und Mitunternehmer mit ihren Gewinneinkünften (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit) in vergleichbarer Weise wie das Einkommen einer Kapitalgesellschaft tariflich zu belasten.“³⁷

34 Warnend etwa Herzig, Reform der Unternehmensbesteuerung, WPg 2007, S. 7 (11).

35 Hey, Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E – Was will der Gesetzgeber und was hat er geregelt?, DStR 2007, S. 925 (927).

36 Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 (591 ff.).

37 BT-Drs. 16/4841, S. 62.

Dabei kann es aber nur um eine Vergleichbarkeit der *Effektivbelastung* gehen, und nicht um Nominalsteuersätze, da diese für die Rechtsformwahl irrelevant sind. Hier kommt es nur auf die Effektivbelastung an. Dann aber hätte der Gesetzgeber konsequenterweise Belastungsunterschiede vermeiden müssen, die aus den strukturellen Unterschieden einer auf Gesellschafterebene angesiedelten Begünstigung gegenüber der auf Gesellschaftsebene erhobenen Körperschaftsteuer resultieren.

3. Thesaurierungsbelastung

a) Ausschluss nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben

Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben wirken zwar gewinnerhöhend, unterliegen aber nicht der Begünstigung des § 34a EStG. Begründet wurde dies damit, dass (nichtabziehbare) Betriebsausgaben nicht zu einer Stärkung des unternehmerischen Eigenkapitals führen. Das ist zwar zutreffend, andererseits nennt die Gesetzesbegründung als Ratio der Begünstigung auch den „Verzicht auf die private Verwendung von Gewinnen“.³⁸ Nichtabziehbare Betriebsausgaben führen zu einem solchen Verzicht jedenfalls insoweit, als das Abzugsverbot nicht dazu dient, in typisierender Weise den Abzug bei privater Veranlassung der Aufwendung auszuschließen. Aber auch bei privater *Mit*veranlassung dienen die *Betriebsausgaben* jedenfalls *auch* dem Unternehmen. Es handelt sich um *Betriebsausgaben* und eben nicht um Entnahmen. Sie lediglich mit dem ermäßigten Thesaurierungssatz zu belasten, ist folglich mit dem Gesetzeszweck ohne Weiteres vereinbar. Hinzu kommt, dass nur dann das – in der gesamten Gesetzesbegründung gegenüber der Eigenkapitalstärkung vorrangig genannte – Ziel (annähernder) Rechtsformneutralität verwirklicht werden kann, denn auch bei der Kapitalgesellschaft gelten nichtabziehbare Betriebsausgaben nicht als Gewinnausschüttungen.

b) Behandlung der Steuer auf den nicht entnommenen Gewinn als Entnahme

Noch deutlicher ist die Zielverfehlung bei der Behandlung der Steuerzahlung auf den nicht entnommenen Gewinn als Entnahme. Zum einen lässt sich auf diese Weise das Ziel tariflich vergleichbarer Belastung nicht erreichen. Zum anderen handelt es sich bei der Steuerzahlung nicht um eine private Gewinnverwendung. Die in § 12 Nr. 3 EStG angeordnete Nichtabziehbarkeit der Einkommensteuer definiert diese nicht als Lebensführungsaufwand, sondern folgt aus dem Charakter der Einkommensteuer als Personensteuer sowie der Systematik der Erwerbsaufwendungen, da die Steuerzahlung nicht zur Erzielung von Einkünften erfolgt³⁹. Dieses Konzept ist aber mit § 34a EStG partiell durchbrochen. Eine vergleichbare Durchbrechung – wenn auch in umgekehrter Richtung – findet sich im Abzugsverbot des § 4 Abs. 5b EStG für die Gewerbesteuer als Objektsteuer. Es wäre dem Gesetzgeber folglich durchaus möglich, in § 34a EStG anzuordnen, dass die Steuerzahlung auf den nicht entnommenen Gewinn keine Entnahme darstellt.

38 BT-Drs. 16/4841, S. 62.

39 Fissenewert, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 12 EStG, Anm. 122 (Stand: April 2019).

4. Nachbelastung bei Entnahme

Laut Gesetzesbegründung soll bei späterer Entnahme des zunächst begünstigten Gewinns eine „Be-steuerung in Analogie zur Dividendenbesteuerung“ erfolgen⁴⁰. Nicht zutreffend ist freilich, dass dies durch die Nachbelastung mit konstanten 25 Prozent erreicht wird. Die sich auf diese Weise ergebende Gesamtbelastung von 48,33 Prozent führt nur für Gesellschafter, die dauerhaft dem Einkommensteuer-spitzensatz unterliegen, auch auf Ebene der Eigentümer zu annähernder Belastungsneutralität. Warum der Gesetzgeber (Mit-)Unternehmer mit niedrigem persönlichem Einkommensteuersatz schlechter stellt als Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft, für die es sowohl im Rahmen der Abgeltungsteuer durch Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG) als auch im Teileinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG zu deutlich niedrigerer Belastung kommen kann, ist nicht erklärlich.

Generell kommt es durch die Nachbelastung bei Ausschüttung zu ökonomisch unerwünschten Lock-in-Effekten, die sich auch nicht mit dem gesetzgeberischen Ziel der Stärkung der Eigenkapitalausstattung der Unternehmen⁴¹ rechtfertigen lassen. Erst recht gibt es keine Rechtfertigung dafür, für Personenun-ternehmen einen stärkeren Lock-in-Effekt vorzusehen als für Kapitalgesellschaften. Dies ist aber der Fall in-folge der starren Nachbelastung der Entnahme in Höhe von 25 Prozent.

5. Ersatznachversteuerungstatbestände

Schwerlich mit den Zielen des Gesetzgebers vereinbar sind die Besteuerungsfolgen von Formwechsel und Umwandlung. Hier verbleiben die zuvor begünstigten Gewinne in der unternehmerischen Sphäre, sodass die Nachversteuerung kontraindiziert ist, weil sie zu einer Schmälerung der Eigenkapitalbasis führt. Hieran ändert auch die Möglichkeit zinsloser Stundung der Nachversteuerung über einen Zeitraum von zehn Jahren nichts⁴². Die Rechtsfolge der Nachversteuerung an sich ist verfehlt.

40 BT-Drs. 16/4841, S. 32. Dass die Nachbesteuerung von Entnahmen der Nachbelastung von Dividenden gleichsteht, kommt unter anderem durch die Heranziehung der Nachsteuer zum Solidaritätszuschlag zum Ausdruck, so zutreffend FG Hamburg v. 8.12.2017 – 3 K 294/16, EFG 2018, S. 493, Rz. 27 ff. (Az. BFH II R 35/18).

41 BR-Drs. 220/17, S. 52, 55.

42 So aber Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 (592).

D. Reformbedarf bei § 34a EStG

I. Zielsetzungen

1. Belastungsgleichheit

a) Thesaurierungs- und Ausschüttungsebene

Primärziel einer gesetzgeberischen Überarbeitung von § 34a EStG muss es sein, das ursprüngliche Belastungsziel annähernder Rechtsformneutralität zu erreichen. Unabhängig davon, ob man ein gleichheitsrechtliches Gebot der Rechtsformneutralität annimmt⁴³, gibt es ein wirtschaftspolitisches Anliegen, die Rechtsformwahl von steuerlichen Erwägungen zu entlasten. Dies ist nur dann der Fall, wenn das System, mag der Gesetzgeber auch grundsätzlich am überkommenen Dualismus der Unternehmensbesteuerung festhalten, konsequent am Ziel der Belastungsneutralität ausgerichtet wird.

Roland Wacker, Vorsitzender des I. Senats des Bundesfinanzhofs, bemängelt zu Recht, mit § 34a EStG in seiner derzeitigen Fassung sei der Gesetzgeber vom bisherigen Dualismus zu einem Trialismus übergegangen, der die Einschätzung steuerlicher Folgen bei der Rechtsformwahl noch schwieriger mache⁴⁴. Jedoch kann daraus nicht die Abschaffung von § 34a EStG gefolgert werden⁴⁵, sondern nur die Beseitigung der nicht begründbaren Nachteile der Thesaurierungsbegünstigung. Andernfalls käme es, insbesondere wenn zukünftig – dem internationalen Steuerwettbewerb geschuldet – die Belastung der Kapitalgesellschaft weiter abgesenkt würde, zu einem massiven Umwandlungsdruck auch für solche Unternehmen, die aus außersteuerlichen Gründen, oftmals historisch begründet, personalistisch organisiert sind.

Grundsätzlich erstreckt sich die Forderung nach Belastungsgleichheit auch auf Sondersituationen wie nicht abziehbare Betriebsausgaben oder Umstrukturierung. Von entscheidender Bedeutung ist jedoch, dass die Grundkonzeption für Thesaurierung *und* Entnahme an die Belastungssituation der Kapitalgesellschaft angenähert wird. Nur dann lässt sich das Ziel der Belastungsgleichheit erreichen.

b) Keine Saldierung mit anderweitigen Vorteilen der jeweiligen Rechtsform

Der Forderung nach Beseitigung der Nachteile des § 34a EStG gegenüber der Besteuerung von Kapitalgesellschaften werden gelegentlich die steuerlichen Vorteile der Rechtsform der Personengesellschaft entgegengehalten⁴⁶. Diese liegen außer in Vorteilen im Rahmen der Erbschaftsteuer (§§ 13a ff. ErbStG),

43 Zum Streitstand Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 13, Rz. 169 ff.

44 Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585.

45 So aber Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 (591 ff.).

46 Aktuell Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 (587 ff.).

insbesondere im Verlustausgleich, der steuerneutralen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 5 EStG), der Zurechnung abkommensrechtlich befreiter Auslandsgewinne ohne weitere Besteuerung sowie der in § 34a EStG vorgesehenen Möglichkeit flexibler Wahl zwischen Regelbesteuerung und begünstigter Besteuerung.

Eine Saldierung einzelner steuerlicher Vorteile der Personengesellschaft mit systematisch nicht begründbaren Nachteilen des § 34a EStG ist schon deshalb nicht möglich⁴⁷, weil das Ergebnis mehr oder weniger beliebig wäre. Allenfalls käme eine Kompensationsbetrachtung, die der Forderung nach einer Angleichung von § 34a EStG an die Belastungssituation der Kapitalgesellschaft entgegengehalten werden könnte, im Binnensystem der Thesaurierungsrücklage in Betracht.

Der Hauptvorteil der Personengesellschaft liegt in der unmittelbaren anteiligen Verlustzurechnung, allerdings mit der wichtigen Einschränkung des § 15a EStG für Kommanditbeteiligungen. Dieser Vorteil muss freilich außer Betracht bleiben, da er zivilrechtlichen Haftungsunterschieden und damit Unterschieden in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung trägt. Zudem fehlt es an dem für eine Kompensationsbetrachtung notwendigen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Verlustverrechnung und der Effektivbelastung thesaurierter beziehungsweise nicht entnommener Gewinne und somit an einem Maß für eine Saldierung.

Ebenso muss die für die Unternehmenspraxis sehr bedeutsame Begünstigung der Personengesellschaft durch § 6 Abs. 5 EStG außer Betracht bleiben. Zwar ist die Möglichkeit steuerneutraler Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen unterschiedlichen Betriebsvermögen nicht genuin in der Rechtsform der Personengesellschaft angelegt, trotzdem kann dieser Vorteil nicht „aufgerechnet“ werden mit Nachteilen im Rahmen von § 34a EStG. Ohnehin muss zunächst zwischen § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 und § 6 Abs. 5 S. 3 EStG differenziert werden. In der Grundkonzeption handelt es sich bei § 6 Abs. 5 EStG um einen Sondertatbestand, der eine Aufdeckung stiller Reserven zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterbereich ohne zivilrechtlichen Eigentumswechsel vermeidet, die so bei Kapitalgesellschaften nicht auftreten kann. Lediglich § 6 Abs. 5 S. 3 EStG enthält eine darüberhinausgehende Begünstigung, indem ein intersubjektiver Übergang stiller Reserven steuerneutral ermöglicht wird. Indes gibt es auch hier keinen unmittelbaren Zusammenhang mit der laufenden Thesaurierungs- beziehungsweise Ausschüttungs-/Entnahmebesteuerung, sodass auch dieser Vorteil der Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft keine Nachteile im Rahmen von § 34a EStG begründen kann. Allenfalls stellt sich die Frage, warum nicht auch Kapitalgesellschaften in den Genuss einer steuerneutralen Einlage von Einzelwirtschaftsgütern kommen.

47 So aber Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 (589), der sogar Vorteile in der Erbschaft- und Schenkungsteuer heranziehen möchte, um Nachteile in der Einkommensteuer zu saldieren.

Der einzige Vorteil, der möglicherweise mit den dargelegten Belastungsnachteilen kompensiert werden könnte, liegt in der Flexibilität der Thesaurierungsrücklage, die nicht nur eine gesellschafterindividuelle Wahl zwischen Regelbesteuerung und § 34a EStG ermöglicht, sondern auch betrags- und veranlagungszeitraumsindividuell eine steuerliche Optimierung ermöglicht. Die Thesaurierungsbegünstigung kann und muss für jeden Betrieb eines *Einzelunternehmers* und für jeden Mitunternehmeranteil separat beantragt werden. Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht, in welchem Umfang der nicht entnommene Gewinn dem Steuersatz von 28,25 Prozent unterworfen werden soll. Er kann die Sondertarifierung nur für einen Teil des nicht entnommenen Gewinns beantragen, wenn sein individueller Grenzsteuersatz die Limitierung nahelegt. Der Antrag ist für jeden Veranlagungszeitraum zu stellen und kann vom Steuerpflichtigen bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den nächsten Veranlagungszeitraum ganz oder teilweise zurückgenommen werden (§ 34a Abs. 1 S. 4 EStG). Dies ist vor allem angezeigt, wenn im Folgejahr unvorhergesehene Verluste erwirtschaftet werden⁴⁸. Verluste dürfen nämlich nicht mit den ermäßigt besteuerten Gewinnen ausgeglichen oder nach § 10d EStG abgezogen werden (§ 34a Abs. 8 EStG). Freilich lässt sich auch mit dieser Flexibilität weder die höhere Effektivbelastung der Thesaurierung noch der starre Steuersatz auf Entnahmen begründen. Soweit die Flexibilität bei der Ausübung des Begünstigungswahlrechts der Inanspruchnahme eines Verlustausgleichs dient, ist dies Folge der persönlichen Haftung des (Mit-)Unternehmers, die so bei Kapitalgesellschaften nicht besteht. Im Rahmen der bestehenden Ausgestaltung des § 34a EStG bedarf es der Flexibilität zudem, weil eine langfristige Festlegung angesichts der nur schwer zu beurteilenden Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsrücklage unzumutbar wäre. Es kann sein, dass das Bedürfnis nach flexibler Steuerung abnimmt, wenn Nachteile der Thesaurierungsbegünstigung beseitigt werden. Hieraus lässt sich aber nicht umgekehrt folgern, dass die Flexibilität der Ausübung des Wahlrechts eine Angleichung von § 34a EStG an die Belastungssituation der Kapitalgesellschaft obsolet macht.

2. Verbreiterung des Anwendungsbereichs

Durch den Abbau von Nachteilen, die derzeit die begünstigende Wirkung von § 34a EStG überkompensieren können, wird es automatisch zu einer stärkeren Inanspruchnahme der Sondertarifierung kommen. Eine weitergehende Begünstigung, zum Beispiel in Form eines gegenüber der Thesaurierungsbelastung der Kapitalgesellschaft abgesenkten Thesaurierungssatzes⁴⁹, sollte nicht angestrebt werden⁵⁰. Zwar würde § 34a EStG dann auch für kleine und mittlere Unternehmen attraktiv, deren durchschnittliche Belastung nicht an den Spitzensteuersatz heranreicht. Empfindet man die Belastung des unternehmerischen Engagements insgesamt als zu hoch, so ist dies aber ein eher im allgemeinen Tarifverlauf zu verortendes

48 S. BT-Drs. 16/4841, S. 63.

49 In diese Richtung die FDP-Fraktion im Rahmen ihrer Kleinen Anfrage, BT-Drs. 19/5742, S. 4 (dort Frage 26).

50 Kritisch ebenfalls Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 (591).

Problem, das zum Beispiel aus dem zu frühen Einsetzen des Einkommensteuerspitzensatzes oder zukünftig der Beibehaltung des Solidaritätszuschlags für höhere Einkommen⁵¹ resultiert und dort zu beseitigen ist.

Von der Verknüpfung der Beseitigung von Nachteilen der Sondertarifierung mit einer weitergehenden Begünstigung von Personenunternehmen ist dagegen abzuraten, weil andernfalls schnell eine Kompensationsbetrachtung einsetzt. Wäre die Thesaurierungsbelastung nach § 34a EStG niedriger als die aus Körperschaftsteuer/Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer zusammengesetzte Belastung der Kapitalgesellschaft, verlöre die Forderung, Nachteile bei der Entnahme oder der Umwandlung zu beseitigen, an Überzeugungskraft.

Der § 34a EStG wird vor diesem Hintergrund ein Instrument für gewinnstarke Personenunternehmen bleiben müssen. Für kleinere Unternehmen bietet § 7g EStG eine Begünstigung, deren Fördervolumen gegebenenfalls anzupassen wäre⁵².

Zu einer Verbreiterung des Anwendungsbereiches käme es auch, wenn durch Aufhebung der einschränkenden Anwendungsvoraussetzungen (Gewinnanteil größer zehn Prozent oder 10.000 Euro) Publikumsgesellschaften, insbesondere Fondsgesellschaften, einbezogen würden. Deren Herausnahme aus § 34a EStG begründete der Gesetzgeber mit dem Ziel der Verwaltungsvereinfachung⁵³. Einerseits ist dies nachvollziehbar, da die ohnehin bereits sehr aufwendige verwaltungstechnische Abwicklung der Besteuerung von Publikumspersonengesellschaften durch § 34a EStG noch komplexer würde. Andererseits sind die gewählten Parameter letztlich willkürlich. Gerechtfertigt werden kann die Begrenzung allerdings dadurch, dass Publikumspersonengesellschaften richtigerweise ohnehin besser der Körperschaftsteuer unterworfen werden sollten⁵⁴. Indem sie von § 34a EStG ausgeschlossen werden, erzeugt der Gesetzgeber einen mittelbaren Umwandlungszwang. Besser wäre es zwar, wenn Publikumsgesellschaften unter Beibehaltung ihrer Rechtsform entweder optional oder zwangsweise der Körperschaftsteuer unterlägen. Da es sich hierbei in der Regel nicht um traditionell personalistisch organisierte (Familien-)Unternehmen

51 Referentenentwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 v. 6.8.2019, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/Soli-Rueckfuehrung-G/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (abgerufen am 7.10.2019).

52 Gezielt an die Bedürfnisse dieser Gruppe angepasst durch Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, S. 1912, vgl. BR-Drs. 220/07, S. 55; s. auch BT-Drs. 18/4902, S. 48.

53 BT-Drs. 16/484, S. 63.

54 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8, Rz. 185; Lang, Kritik der Unternehmensteuerreform 2008, in Festschrift für Wolfram Reiß, 2008, S. 379 (388); Seer, Personenunternehmerbesteuerung – Zur Willkürlichkeit des Einkunftsarten-Steuerrechts, in Festschrift für Joachim Lang, 2000, S. 655 (660 f.).

handelt, scheint hier der steuerliche Umwandlungsanreiz aber eher vertretbar, freilich nur unter der Voraussetzung, dass der Wechsel der Rechtsform steuerneutral möglich ist⁵⁵.

3. Verbesserung der Eigenkapitalausstattung von Personenunternehmen

Fraglich ist, inwieweit die Reform von § 34a EStG auch am Sekundärziel der Schaffung günstigerer Bedingungen für eine Eigenkapitalstärkung von Personenunternehmen ausgerichtet werden sollte.

Der richtige Weg der Verbesserung der Eigenkapitalausstattung von Personenunternehmen liegt im Abbau von Belastungsunterschieden zwischen Fremd- und Eigenkapital, nicht dagegen in der Erzeugung steuerlicher Lock-in-Effekte. Sie führen zu ökonomischen Fehlallokationen. Insofern ist eine Tarifspreizung zwischen Einbehaltung und Entnahme immer problematisch, insbesondere wenn eine anderweitige unternehmerische Anlage nur über den Weg zwischenzeitlicher Entnahmebesteuerung möglich ist. Deshalb dürfen richtigerweise Umwandlungs- und Einbringungsvorgänge nicht zur Nachversteuerung führen. Andernfalls kommt es zu Fehlallokationen.

Soweit die Begünstigung des § 34a EStG auf die unternehmerische Verwendung von Gewinnen beschränkt sein soll, reicht es aus, *Privatentnahmen* von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auszunehmen beziehungsweise der Nachversteuerung zu unterwerfen. Dann aber sollte die unternehmerische Verwendung etwa im Rahmen nichtabziehbarer Betriebsausgaben stets dem Thesaurierungssatz unterliegen, unabhängig davon, ob es zu einer Eigenkapitalstärkung kommt. Zudem kann davon ausgegangen werden, dass auch nichtabziehbare Betriebsausgaben gewinnwirksam sind. Der mittels dieser Aufwendungen erwirtschaftete Gewinn steht dann wiederum zur Eigenkapitalstärkung zur Verfügung.

4. Vereinfachung

Ein wichtiges Anliegen ist die Beseitigung administrativer Hemmnisse, die eine Inanspruchnahme der Vorschrift verhindern. Allerdings sind diese nicht alle in § 34a EStG angesiedelt. Von großer Bedeutung ist bei Familienunternehmen zum Beispiel die Wegzugsbesteuerung des § 6 Abs. 5 AStG⁵⁶.

Zudem sind der Vereinfachung inhärente Grenzen gesetzt, die sich zum Teil aus der Grundkonzeption einer in der Einkommensteuer angesiedelten Begünstigung ergeben, zum Teil Folge der gewünschten Flexibilität der Thesaurierungsrücklage sind. Die Führung spezieller Gesellschafterkonten ist der Preis für die Möglichkeit der gesellschafterindividuellen Ausübung des Rücklagewahlrechts.

55 Zutreffend plädiert Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 (593) für die Erleichterung der gewinnneutralen Umwandlung, die er allerdings insgesamt an die Stelle einer Verbesserung der Rahmenbedingungen der Thesaurierungsrücklage setzt. Richtig ist, dass es einer Erleichterung der Umwandlung bedarf, allerdings ist dies nicht ausreichend, wenn weiterhin am Ziel einer steuerlich möglichst wenig verzerrten Rechtsformwahlfreiheit festgehalten werden soll.

56 Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.), Die Internationalisierung der Unternehmerfamilie – Reformvorschläge für die Wegzugsbesteuerung (2017).

II. Notwendige Weiterentwicklung § 34a EStG

1. Aktuelle Reforminitiativen

Reformforderungen⁵⁷ begleiten § 34a EStG seit seiner Einführung, weil bereits von Beginn an offenkundig war, dass die Vorschrift ihre Ziele verfehlen würde⁵⁸. Neben grundsätzlichen Reformforderungen der Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer finden sich aktuell verschiedene Initiativen für Nachbesserungen im derzeitigen dualen System.

- a. Eine Modernisierung der Sondertarifierung fordert der Entschließungsantrag des Landes Nordrhein-Westfalen vom 27.6.2018 „Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland“⁵⁹ in folgenden Punkten:
 - Einbeziehung der auf den Begünstigungsbetrag entfallenden Ertragsteuern in den Begünstigungsbetrag
 - Nachversteuerung im Teileinkünfteverfahren
 - Veränderung der Verwendungsreihenfolge in Bezug auf Altrücklagen
 - Steuerneutrale Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei Einbringung in eine Kapitalgesellschaft
 - Verfahrensrechtliche Vereinfachung durch Einbeziehung der Feststellung nach § 34a Abs. 10 EStG als unselbstständiger Bestandteil in die einheitliche und gesonderte Feststellung
- b. Das Positionspapier der CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag „Modernisierung des Unternehmensteuerrechts in Deutschland“ vom 5. November 2019 konstatiert ebenfalls „dringenden Handlungsbedarf“.

57 Siehe z. B. Dörfler/Fellinger/Reichl, Kleine Schritte, große Wirkung – Vorschläge zur Fortentwicklung des § 34a EStG, DStR 2009, Beihefter zu Heft 29, S. 69 ff.; Fechner/Bäumel, Fortentwicklung des Rechts der Besteuerung von Personenunternehmen, FR 2010, S. 744 ff.; Schneider/Wesselbaum-Neugebauer, Von der Thesaurierungsbegünstigung zum virtuellen Trennungsprinzip, FR 2011, S. 166 ff. = Schumpeter Discussion Papers 2010-002, Innovation im Steuerrecht: Wie kann die Thesaurierungsbegünstigung eine annähernd belastungsneutrale Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften gewährleisten?, abrufbar unter <http://elpub.bib.uni-wuppertal.de/edocs/dokumente/fbb/wirtschaftswissenschaft/sdp/sdp10/sdp10002.pdf> (abgerufen am 7.10.2019).

58 S. etwa Knirsch/Maiterth/Hundsdoerfer, Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung!, DB 2008, S. 1405 ff.; Kessler/Pfuhl/Grether, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in der steuerlichen (Beratungs-)Praxis, Ergebnisse einer onlinebasierten Umfrage, DB 2011, 185 ff.; Brähler/Guttzeit/Scholz, Gelungene Reform oder überflüssige Norm? Eine quantitative Studie zu § 34a EStG, StuW 2012, S. 119 ff.; Bodden, Aktuelle Brennpunkte der Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG, FR 2014, S. 920.

59 BR-Drs. 310/18.

Die Forderungen orientieren sich wie der nordrhein-westfälische Entschließungsantrag am Ziel der Belastungsgleichheit zwischen Personengesellschaften und thesaurierenden Kapitalgesellschaften. Allerdings wird hier auch eine Absenkung der Thesaurierungsbelastung von 28,25 auf 20 Prozent⁶⁰ bei gleichzeitiger Einbeziehung der auf den Begünstigungsbetrag entfallenden Steuer in den Begünstigungsbetrag, das heißt also eine Besserstellung gegenüber Kapitalgesellschaften, gefordert.

Die Nachversteuerung bei Entnahme soll zukünftig dem Teileinkünfteverfahren unterfallen. Sie soll nicht länger bei Umstrukturierung zur Anwendung kommen.

Neben die Thesaurierungsbegünstigung soll eine Option zur Körperschaftsteuer treten.

- c. Für eine Optionslösung spricht sich auch das Institut der Wirtschaftsprüfer in seinem Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung („Optionsmodell“) vom 25.8.2017 aus, wobei hier nicht erörtert wird, ob die Option an die Stelle von oder neben § 34a EStG treten soll.
- d. Eine noch andere Lösung hat kürzlich *Roland Wacker*⁶¹, Vorsitzender des I. Senats des Bundesfinanzhofs, ins Spiel gebracht, der sich für eine Abschaffung von § 34a EStG ausspricht bei gleichzeitiger Verbesserung der Möglichkeiten steuerneutraler Umwandlung.

Bei allen Unterschieden im Grundsätzlichen besteht abgesehen von dem Vorstoß *Roland Wackers* weitgehende Einigkeit⁶², dass, wenn an § 34a EStG festgehalten werden soll, die Vorschrift an zentralen Punkten nachgebessert werden muss. Auch bezüglich der Einzelforderungen besteht Übereinstimmung.

Im Folgenden (D.II.2) werden die notwendigen Einzelmaßnahmen dargestellt, die auch bei ansonsten unveränderten Rahmenbedingungen erforderlich sind, um § 34a EStG zur Zielerreichung zu verhelfen. Dass diese umso dringender werden, sollte der Gesetzgeber dem Druck des internationalen Steuerwettbewerbs nachgeben und eine weitere Entlastung der körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen durchführen, liegt auf der Hand (D.II.3).

60 In dieselbe Richtung (Absenkung des Steuersatzes von 28,25 % auf 21 %) s. Gerner, ifst-Jahrestagung v. 4.6.2019, Steuerstandort Deutschland – Reformbedarf und Handlungsoptionen, PDF-Folie 86/121, abrufbar unter https://www.ifst.de/wp-content/uploads/2019/04/ifst-Jahrestagung_04_06_2019_Homepage.pdf (abgerufen am 7.10.2019).

61 Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 ff.

62 Eine Außenseiterposition vertritt Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 (591 ff.), der die sonst übereinstimmend erhobenen Forderungen weitgehend zurückweist.

2. Reformbedarf bei ansonsten unveränderten Rahmenbedingungen

a) Thesaurierungsbelastung

Prioritär ist die strukturelle Angleichung der Thesaurierungsbelastung an die Belastung der Körperschaft, indem die Steuerzahlung auf den nicht entnommenen Gewinn (Begünstigungsbetrag) nicht länger als Entnahme der persönlichen Einkommensteuer unterworfen wird.

Beibehalten werden sollte die Ausrichtung des Thesaurierungssatzes an der Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaft (Gewerbe- und Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag), der sich unter Anwendung eines durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatzes ergibt, wobei allerdings angesichts der Tendenz zu Hebesatzerhöhungen fraglich ist, ob hierbei weiterhin von einem Hebesatz von 400 Punkten ausgegangen werden kann (dazu unten E).

Zum Teil wird auch eine deutliche Absenkung des Steuersatzes in § 34a Abs. 1 S. 1 EStG gefordert. So soll nach den Vorstellungen der CDU/CSU-Fraktion der Thesaurierungssatz auf 20 Prozent sinken⁶³, um § 34a EStG für eine größere Gruppe von Personenunternehmen attraktiv zu machen. Gleichzeitig soll die auf den Begünstigungsbetrag entfallende Steuer in die Sondertarifierung einbezogen werden. Die Belastung des thesaurierten Gewinns läge – unter der Prämisse, dass die Gewerbesteuer als nicht-abziehbare Betriebsausgabe ebenfalls in die Sondertarifierung einbezogen wird – bei 21,07 Prozent (ohne Steuerentnahme).⁶⁴ Es käme folglich, wenn nicht parallel die Belastung für Kapitalgesellschaften in entsprechender Weise gesenkt wird, zu einer erheblichen Begünstigung der Personengesellschaft.

Etwas geringer fiel diese Begünstigung aus, wenn die Steuer auf den Begünstigungsbetrag weiterhin als Entnahme behandelt und damit dem individuellen Einkommensteuersatz unterworfen würde⁶⁵. Dann läge die Belastung *ceteris paribus*⁶⁶ bei 28,61 Prozent⁶⁷. Damit würde die Effektivbelastung des nicht entnommenen Gewinns an die Belastung der Kapitalgesellschaft angenähert, sie wäre aber anders als diese nicht konstant, sondern hinge von der individuellen Einkommensteuersituation des (Mit-)Unternehmers ab.

63 Positionspapier der CDU/CSU-Fraktion „Modernisierung des Unternehmensteuerrechts in Deutschland“ vom 5.11.2019.

64 Gewinn vor Steuern (100,00) = Begünstigungsbetrag. Thesaurierungssteuersatz (20 %) auf Begünstigungsbetrag (100,00) = 20,00. GewSt (400,00 %) auf Gewinn vor Steuern (100,00) = 14,00. GewSt-Anrechnung (13,30) = Verbleibende ESt (6,70). Darauf Solidaritätszuschlag (5,5 %) = 0,37. Thesaurierungsbelastung (14,00 + 6,70 + 0,37) = 21,07. Wäre die GewSt – wie im geltenden Recht – als Entnahme zu behandeln (Begünstigungsbetrag dann 86,00), ergäbe sich eine Steuerbelastung von 24,76 %.

65 So Gerner, ifst-Jahrestagung v. 4.6.2019, Steuerstandort Deutschland – Reformbedarf und Handlungsoptionen, PDF-Folie 58/121, abrufbar unter https://www.ifst.de/wp-content/uploads/2019/04/ifst-Jahrestagung_04_06_2019_Homepage.pdf (abgerufen am 7.10.2019).

66 D. h. nicht nur die Einkommensteuer auf den Begünstigungsbetrag, sondern auch der für die Gewerbesteuerzahlung erforderliche Gewinn würde als Entnahme zum regulären Einkommensteuersatz belastet.

67 Berechnung wie bei Tabelle 1 und einem Einkommensteuerspitzensatz von 45 %.

Für eine tarifliche Begünstigung des thesaurierten Gewinns von Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften gibt es, auch wenn sie gering ausfällt, ebenso wenig eine Rechtfertigung wie für die derzeitige Benachteiligung. Grundsätzlich sollte die Belastung des nicht entnommenen Gewinns *punktgenau* an der Belastung des thesaurierten Gewinns der Kapitalgesellschaft orientiert werden. Dazu muss die Abhängigkeit vom jeweiligen Steuersatz des (Mit-)Unternehmers beseitigt werden. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Steuer auf den Begünstigungsbetrag nicht länger als Entnahme behandelt wird, sondern ebenfalls dem Begünstigungsbetrag hinzugerechnet wird. Zudem darf die Gewerbesteuer nicht länger als nichtabziehbare Betriebsausgabe dem individuellen Steuersatz unterworfen werden, sondern muss ebenfalls in die Sondertarifierung einbezogen werden.

Dem kann nicht entgegengehalten werden, der für die Steuerzahlung verwendete Betrag stehe nicht mehr für die Investition im Unternehmen zur Verfügung⁶⁹. Zwar findet sich diese Argumentationslinie in der ursprünglichen Gesetzesbegründung⁷⁰, sie ist indes isoliert betrachtet wenig schlüssig und nicht mit dem vorrangigen Ziel (annähernder) Rechtsformneutralität vereinbar. Nachvollziehbar ist, dass es dem Gesetzgeber darauf ankam, die Begünstigung dann zu versagen, wenn Gewinne auf Unternehmerebene zu privaten Konsumzwecken verwendet werden. Auch die deutliche Absenkung der Thesaurierungsbelastung von Kapitalgesellschaften lässt sich nur damit rechtfertigen, dass es um eine Entlastung auf *Unternehmensebene*, nicht aber auf *Unternehmerebene* geht. Die auf den Begünstigungsbetrag gezahlte Steuer wird aber – auch wenn der hierzu verwendete Gewinn nicht mehr dem Unternehmen zur Reinvestition, sondern nur noch dem Staat zur Verfügung steht – nicht zur persönlichen Bedürfnisbefriedigung verwendet.

Damit handelt es sich bei der Einbeziehung der Steuerzahlung auf den Begünstigungsbetrag in die Sondertarifierung entgegen *Roland Wacker* auch nicht um einen „schwerwiegenden Verstoß gegen die Grundkonzeption der Vorschrift“⁷¹. § 34a EStG verfolgt keinen anderen Zweck als den der Belastungsneutralität. Modifikationen, die zur Erreichung dieses Ziels notwendig sind, können damit schwerlich als Verstöße gegen die Konzeption der Vorschrift gewertet werden.

Für eine strukturelle Gleichstellung mit der Kapitalgesellschaft müssen zudem auch sonstige nichtabziehbare Betriebsausgaben dem Thesaurierungssteuersatz statt dem individuellen Einkommensteuersatz unterworfen werden⁷². Zwar stehen diese Beträge nicht zur Stärkung der Eigenkapitalbasis zur Verfügung,

69 So aber Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 (592).

70 BT-Drs. 16/4841, S. 63.

71 Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 (592).

72 Niehus/Wilke, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34a EStG, Anm. 57 (Stand: Oktober 2017): systematischer Unterschied zwischen § 34a ESG und dem Körperschaftsteuersystem.

wie oben dargelegt (D.I.3) ergibt sich hieraus aber kein Bedürfnis einer Belastung zum regulären Einkommensteuertarif, da es sich weiterhin um Betriebsausgaben handelt und eben nicht um Privatentnahmen, für die die progressive Regelbelastung eingreifen muss. Der Gesetzgeber selbst hat erkannt, dass nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nicht entnahmefähig sind⁷³, daraus aber den falschen Schluss gezogen, dass sie daher den Begünstigungsbetrag nicht erhöhen dürfen.

Dass nichtabziehbare Betriebsausgaben derzeit aus dem Begünstigungsbetrag ausgenommen sind, folgt aus der Anknüpfung des Begünstigungsbetrags an die Gewinnermittlung erster Stufe, weshalb außerbilanzielle Hinzurechnungen den Begünstigungsbetrag nicht erhöhen⁷⁴. Dies ließe sich de lege lata lösen durch Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns unter Einbeziehung außerbilanzieller Korrekturen.⁷⁵ Dafür, zukünftig für den Begünstigungsbetrag an den steuerpflichtigen Gewinn, das heißt also unter Hinzurechnung nichtabziehbarer Betriebsausgaben anzuknüpfen, sprechen auch die Erkenntnisse der Überprüfung der Anwendung der Tarifbegünstigung durch den Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen⁷⁶. Dieser hat in seinem Jahresbericht 2016 erhebliche Mängel bei der Anwendung von § 34a EStG festgestellt. Von 523 untersuchten Fällen führten 123 zu Beanstandungen. Dabei war die häufigste Fehlerquelle die Ermittlung des Begünstigungsbetrages, bei dem häufig der steuerpflichtige Gewinn statt des Steuerbilanzgewinns erster Stufe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 Abs. 1 EStG zugrunde gelegt worden war. Die mit Blick auf den Gesetzeszweck der Belastungsneutralität in Bezug auf die Kapitalgesellschaft inhaltlich gebotene Anwendung der Begünstigung auch auf nichtabziehbare Betriebsausgaben würde folglich auch zu einer Vereinfachung führen und Fehlerquellen eliminieren.

b) Nachversteuerung

aa) *Teileinkünfteverfahren statt fixer Nachbelastungssatz*

Ebenso wichtig wie die Anpassung der Belastung des nicht entnommenen Gewinns an die Belastung thesaurierter Gewinne von Kapitalgesellschaften ist die Abkehr von der Nachversteuerung bei Entnahme zum fixen Steuersatz von 25 Prozent.

Dem lässt sich nicht entgegenhalten, dass (Mit-)Unternehmer mit niedrigem individuellen Steuersatz ohnehin keinen Vorteil von der begünstigten Thesaurierungsbelastung haben und daher § 34a EStG nicht in Anspruch nehmen werden. Vom Gesetzgeber gewollt (Stärkung der Eigenfinanzierung) und zur Nutzung von Zinsvorteilen erforderlich, muss der Steuerpflichtige bei Inanspruchnahme von § 34a EStG

73 BT-Drs. 16/14841, S. 63.

74 BMF v. 11.8.2008 – IV C 6-S 2290-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 838, Tz. 16.

75 Hierfür plädieren z. B. Niehus/Wilke, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34a EStG, Anm. 57 (Stand: Oktober 2017).

76 Jahresbericht 2016 des Landesrechnungshofs Nordrhein-Westfalen, S. 196 ff., abrufbar unter https://lrh.nrw.de/images/LRHNRW/Jahresbericht/LRH_NRW_Jahresbericht_2016.pdf (abgerufen am 7.10.2019).

sehr langfristig kalkulieren. Dies birgt auch das Risiko einer Veränderung der individuellen Einkommensteuerverhältnisse, etwa eines zukünftigen Ausgleichs von Verlusten aus anderen Einkunftsquellen. In einer derartigen Situation ist der Steuerpflichtige einerseits auf Entnahmen angewiesen, andererseits lässt sich die gegenüber der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ungleich höhere Nachbelastung von 26,375 Prozent (Nachbelastung + Solidaritätszuschlag) gegenüber – im Extremfall – null Prozent (Günstigerprüfung, § 32d Abs. 6 EStG) nicht rechtfertigen. Hier kann auch nicht auf die Nachholung der Besteuerung im Hinblick auf die frühere Inanspruchnahme eines Steuervorteils verwiesen werden. § 34a EStG betrifft, auch wenn die Thesaurierungsrücklage gesellschafter-/unternehmerindividuell in Anspruch genommen wird, die Belastung des Gewinns auf Unternehmensebene. Bei Entnahme geht es dagegen ebenso wie bei Ausschüttung um die Erfassung der Leistungsfähigkeit auf Gesellschafter-/Unternehmerebene *im Zeitpunkt der Entnahme*. Dem steht auch nicht entgegen, dass es auf diese Weise zu einer „künstlichen Aufteilung“ der Besteuerungszeitpunkte und einer Verstärkung „des Systembruchs aperiodischer Zuordnung bereits erzielter Gewinne“ kommt.⁷⁷ Wie der in der Kapitalgesellschaft thesaurierte und erst später ausgeschüttete Gewinn steht auch der im Personenunternehmen einbehaltene Gewinn dem Unternehmer zunächst nicht zur persönlichen Bedürfnisbefriedigung zur Verfügung. Zwar kann man in § 34a EStG einen Systembruch sehen, dann aber sollte dieser so konsequent ausgestaltet werden, dass er die mit ihm verfolgten Ziele auch zu erreichen in der Lage ist. Es gibt keine übergeordnete ratio, Systembrüche möglichst gering zu halten. Problematisch wird der Systembruch erst dann, wenn er zur Zielerreichung ungeeignet ist.

Auch die von *Roland Wacker* befürchteten Gestaltungsmöglichkeiten⁷⁸ sprechen nicht für eine Benachteiligung der Entnahme gegenüber Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft. Die Möglichkeit, Gewinne in Jahren einer besonders niedrigen Tarifbelastung auszuschütten, besteht bei Kapitalgesellschaften gleichermaßen. § 34a EStG mag durch die mitunternehmerindividuelle Entscheidung über die Inanspruchnahme der Begünstigung zwar eine genauere Steuerung durch den einzelnen Gesellschafter ermöglichen. Jedoch geht es stets nur um die Nachbelastung des bereits zuvor der Thesaurierungsbelastung unterworfenen Gewinns. Dass § 34a EStG im Zeitpunkt der Gewinnentstehung zu einem Steuervorteil gegenüber der progressiven Regelbesteuerung führt, ist der Tarifspreizung inhärent.

Vorzugswürdig ist dabei die Einbeziehung von nachversteuerungspflichtigen Entnahmen in das Teileinkünfteverfahren statt in die Abgeltungsteuer. Zwar würde die Anwendung der Günstigerprüfung des § 32d EStG auf Entnahmen aus dem Nachversteuerungsbetrag ebenfalls zu einer Verbesserung gegenüber der fixen Nachbelastung mit 25 Prozent führen, weil im Rahmen der Günstigerprüfung dem individuellen Einkommensteuersatz Rechnung getragen werden kann, soweit dieser unter 25 Prozent liegt. Indes

77 In diese Richtung aber *Wacker*, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 (592).

78 *Wacker*, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 (591 f.)

krankt die Günstigerprüfung an der mangelnden Berücksichtigung der Vorbelastung, weil Bemessungsgrundlage bei Veranlagung die volle Dividende (bei Anwendung im Rahmen von § 34a EStG: Entnahme) ist⁷⁹. Hinzu kommt, dass diese Nachteile nur für Ausschüttungen aus im Privatvermögen gehaltenen Anteilen gelten (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d EStG), während für im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung kommt (§§ 4 Abs. 1, 3 Nr. 40 EStG i. V. m. §§ 15, 20 Abs. 8 EStG)⁸⁰. Selbst wenn man dieses Nebeneinander und die Einbeziehung von im Privatvermögen anfallenden Dividenden in die Abgeltungsteuer aus Vereinfachungsgründen für erforderlich hält, gibt es keinerlei Rechtfertigung dafür, im Fall der Günstigerprüfung die volle Dividende der individuellen Einkommensteuer zu unterwerfen, obwohl sich der Gesetzgeber mit dem Teileinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG grundsätzlich entschieden hat, der Vorbelastung mit Körperschaftsteuer auf der Einkommensteuerebene Rechnung zu tragen. Liegt der individuelle Steuersatz des Anteilseigners unter 25 Prozent, sodass die Günstigerprüfung des § 32d Abs. 6 EStG zur Anwendung kommt, hat dieser im Zweifel auch keinen Vorteil aus der gegenüber dem Einkommensteuerspitzenatz niedrigeren Thesaurierungsbelastung gehabt, den es später zu kompensieren gälte, umso weniger lässt sich hier die volle Doppelbelastung mit Körperschaft- und Einkommensteuer rechtfertigen. Bereits seit langem wird die Forderung erhoben, bei Veranlagung im Rahmen der Abgeltungsteuer auf Dividenden das Teileinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG zur Anwendung zu bringen⁸¹. Bei einer gesetzgeberischen Annäherung von § 34a EStG an die Belastung der Kapitalgesellschaft sollten deren Fehler nicht übernommen werden.

Aber auch systematisch kommt nur eine Einbeziehung der Entnahme in das Teileinkünfteverfahren in Betracht, da die Entnahme nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt, sondern zu Gewinnen aus Gewerbebetrieb.

Deutlich wird an nachstehender Tabelle 4 allerdings, dass die Änderung nur der Nachbelastung wenige Vorteile bringt, wenn auf Thesaurierungsebene am Status quo festgehalten würde.

Nur wenn zugleich die dargelegten Änderungen bei der Belastung des nicht entnommenen Gewinns durchgeführt werden, gleicht sich die Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaft an. Deutlich wird, dass sich Thesaurierungs- und Entnahmeebene nicht trennen lassen.

79 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8, Rz. 506.

80 Verfassungswidrige Ungleichbehandlung nach Klotz, Die Abgeltungsteuer. Eine verfassungsrechtliche Analyse unter Einbeziehung rechtspolitischer, steuersystematischer und europarechtlicher Aspekte, Diss., 2017, S. 111 ff.

81 Etwa Jachmann, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Abgeltungsteuer, DStJG 34 (2011), S. 251 (261).

Tabelle 4: Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf die Entnahme ceteris paribus

	Personengesellschaft regulär (in %)					Personengesellschaft § 34a EStG (in %)					Kapitalgesellschaft (in %)										
	0	15	20	30	35	40	45	0	15	20	30	35	40	45	0	15	20	30	35	40	45
Est-Satz im Einbehaltung/Thesaurierung	14	15,79	21,07	31,62	36,89	42,17	47,44	0	15,79	21,07	31,62	36,89	42,17	47,44	0	15,79	21,07	31,62	36,89	42,17	47,44
Est-Satz im Zeitpunkt der Ausschüttung	0	15	20	30	35	40	45	0	15	20	30	35	40	45	0	15	20	30	35	40	45
Entnahme/ Ausschüttung	-	-	-	-	-	-	-	0	11,11	14,8	18,5	18,5	18,5	18,5	0	11,11	14,8	18,5	18,5	18,5	18,5
Ausschüttung	-	-	-	-	-	-	-	0	6,67	8,88	13,32	15,55	17,77	19,99	0	6,67	8,88	13,32	15,55	17,77	19,99
Steuerbelastung insgesamt	14	15,79	21,07	31,62	36,89	42,17	47,44	29,83	40,94	44,63	48,33	48,33	48,33	48,33	29,83	40,94	44,63	48,33	48,33	48,33	48,33

Zum Vergleich: Die aktuelle Belastung mit starrem Nachversteuerungssatz beträgt stets 47,98 %.

bb) Veränderung der Verwendungsreihenfolge im Hinblick auf regelbesteuerte Altrücklagen und steuerfreie Einnahmen

Probleme hat von Anfang an die Behandlung von Altrücklagen gemacht, da § 34a EStG keine gesonderte Regelung für die Verwendungsreihenfolge enthält. Eine Sonderregelung wurde lediglich für die Entnahme von Altrücklagen für Zwecke der auf die Unternehmensnachfolge entfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer getroffen (§ 34a Abs. 4 S. 3 EStG). Ansonsten kommt es bei den laufenden Gewinn übersteigenden Entnahmen stets zur Nachversteuerung, auch wenn noch (in der Vergangenheit progressiv besteuerte) Altrücklagen zur Verfügung stehen. Eine Mobilisierung von Altrücklagen, die nicht vor Einstieg in die Sondertarifierung entnommen wurden, ist erst wieder möglich, wenn der gesamte nachversteuerungspflichtige Betrag entnommen wurde.

Vergleichbare Effekte ergeben sich auch bei steuerfreien Einnahmen, insbesondere Gewinnen aus Freistellungsbetriebsstätten oder Dividendeneinkünften (§ 3 Nr. 40 EStG). Werden sie nicht im Jahr ihrer Entstehung entnommen, stehen sie später nicht zur steuerfreien Entnahme zur Verfügung, wenn ein nachversteuerungspflichtiger Betrag vorliegt, weil gewinnübersteigende Entnahmen dann stets zur Nachversteuerung führen. Ein Zugriff auf zuvor nicht entnommene steuerfreie Gewinnanteile ist nicht möglich. Derzeit müssen Altkapital/steuerfreie (Auslands-)Gewinne zur Vermeidung der Einsperrwirkung vor Inanspruchnahme von § 34a EStG entnommen werden, gegebenenfalls müssen entsprechende Auszahlungen durch Kreditaufnahmen finanziert werden⁸², was dem Ziel der Eigenkapitalstärkung diametral entgegenläuft. Unternehmer, die dem Unternehmen das Altkapital nicht entziehen und keine diesbezüglichen Gestaltungen vornehmen wollen, sind infolge der Einsperrwirkung von der Nutzung von § 34a EStG praktisch ausgeschlossen.

Die Aufnahme einer Verwendungsregel wäre ohne Weiteres vom Gesetzeszweck gedeckt, verhindert sie doch die Schwächung der Eigenkapitalbasis durch Entnahmen der Alt-Rücklagen vor Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung. Ein Beitrag zur Vereinfachung wäre die Aufnahme einer Verwendungsregel nicht. Die Anordnung einer Verwendungsreihenfolge, die jedenfalls zum Teil vorrangig Entnahmen von Altkapital oder steuerfreien Gewinnen zulässt, erfordert eine Aufteilung des Eigenkapitals ähnlich der Eigenkapital-Gliederung⁸³, wie sie aus dem früheren Körperschaftsteueranrechnungsverfahren bekannt ist. Zudem ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber, um zu verhindern, dass die Nachversteuerung langfristig aufgeschoben werden kann, im Fall von den laufenden Gewinn übersteigenden Entnahmen nur eine partielle Inanspruchnahme von Altkapital/steuerfreien Gewinnen erlauben würde. Angesichts des Umstandes, dass der Einsperrereffekt in der Praxis nicht selten dazu führen wird, dass § 34a EStG gar nicht in Anspruch genommen wird, scheint zusätzliche Komplexität an dieser Stelle jedoch hinnehmbar,

82 Zu entsprechenden Gestaltungen s. Ley/Brandenburg, Unternehmensteuerreform 2008: Thesaurierung und Nachversteuerung bei Personennunternehmen, FR 2007, S. 1085 (1107 f.).

83 Nach § 36 KStG a. F. wurde genau festgehalten wie hoch die Rücklagen belastet waren, um bei späterer Ausschüttung sicherzugehen, dass der Körperschaftsteuergutschrift eine entsprechende Belastung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft gegenüberstand.

zumal die Unternehmer, die den hiermit verbundenen Verwaltungsaufwand scheuen, wie bisher vor Inanspruchnahme von § 34a EStG ihr Altkapital entnehmen könnten.

cc) Verzicht auf Nachversteuerung bei Umstrukturierungen

Schwer nachvollziehbar ist, warum der Gesetzgeber in § 34a Abs. 6 EStG Formwechsel und Einbringung zum Anlass für eine Nachversteuerung nimmt, obwohl die Nachversteuerung bei späterer Gewinnausschüttung sichergestellt wäre, wenn der nachversteuerungspflichtige Betrag in die Kapitalrücklage eingestellt würde. Zugegebenermaßen könnte die Nachversteuerung im System der Abgeltungsteuer beziehungsweise des Teileinkünfteverfahrens Vorteile gegenüber der derzeitigen starren Nachbelastung mit 25 Prozent haben. Dieser Einwand würde jedoch entfallen, wenn die Entnahmebesteuerung der Dividendenbesteuerung angepasst würde (D.II.2.b)aa).

c) Verfahrensrechtliche Vereinfachungen

§ 34a EStG fügt dem ohnehin bereits überaus komplexen Besteuerungsverfahren der Personengesellschaft weitere Ebenen hinzu⁸⁴. Die in § 34a Abs. 3 S. 3 EStG für jede Begünstigungseinheit vorgesehene gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags folgt aus der Systematik der geschaffterbezogenen Begünstigung. Hiermit korrespondieren die Änderungs- und Aufhebungstatbestände in § 34a Abs. 11 EStG. Nennenswerte Vereinfachung ist an dieser Stelle nicht möglich.

Vereinfachungspotenzial besteht aber bei der Anwendung von § 34a EStG auf Mitunternehmerschaften. § 34a Abs. 9 EStG enthält Sonderregeln für Mitunternehmerschaften, für die grundsätzlich ein mehrstufiges Grundlagen-/Folgebekleidverfahren zur Anwendung kommt. Die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gemäß § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a und b AO ist Grundlagenbescheid für die gesonderte Feststellung weiterer für die Inanspruchnahme von § 34a EStG maßgeblicher Besteuerungsgrundlagen, der wiederum Grundlagenbescheid für die spätere Einkommensteuerfestsetzung unter Berücksichtigung von § 34a EStG ist. Hieraus ergibt sich in der Regel die Notwendigkeit, sowohl die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung anzufechten als auch die Feststellung nach § 34a Abs. 10 EStG. Derzeit steht es im Ermessen der Finanzverwaltung, die Bescheide nach 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a und b AO und nach § 34a Abs. 10 EStG zu verbinden. Zur Verfahrensvereinfachung sollten beide Feststellungen zukünftig stets in einem Bescheid verbunden werden⁸⁵.

84 Eindrucksvoll hierzu das von Bodden, Verfahrensrechtliche Zusammenhänge der Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG, FR 2011, S. 829 (832 f.) entwickelte Schaubild.

85 Ebenso Wacker, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, S. 585 (593).

3. Notwendige Anpassungen im Falle einer weiteren Absenkung der Tarifbelastung für Kapitalgesellschaften

Besondere Dringlichkeit erlangt die Nachbesserung von § 34a EStG vor dem Hintergrund einer sich abzeichnenden weiteren Absenkung der Tarifbelastung für Kapitalgesellschaften, wie sie insbesondere im CDU/CSU-Fraktionsbeschluss vom 5.11.2019⁸⁶ nachdrücklich gefordert wird. Auch wenn der Gesetzgeber bisher wenig Bereitschaft zeigt, einen entsprechenden Schritt zu gehen, wird er dem Druck von außen langfristig kaum widerstehen können⁸⁷.

Dann wird sich unmittelbar die Frage der Spiegelung der weiteren Tarifsenkung auch für Personenunternehmen stellen. Mit einer bloßen Anpassung des Thesaurierungssteuersatzes in § 34a Abs. 1 S. 1 EStG von aktuell 28,25 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlag an die dann erreichte durchschnittliche Gesamtbelastung thesaurierender Kapitalgesellschaften (zum Beispiel 25 Prozent) wäre es nicht getan. Steigt der Abstand zwischen progressiver Regelbesteuerung und Thesaurierungsbelastung, so wächst das Bedürfnis, das Wahlrecht des § 34a EStG ausüben zu können. Dafür bedarf es der Beseitigung der die Inanspruchnahme von § 34a EStG derzeit behindernden Nachteile der Thesaurierungsbegünstigung. Bleibt die Thesaurierungsrücklage deutlich unattraktiver als die Besteuerungssituation der Kapitalgesellschaft würde trotz § 34a EStG der Umwandlungsdruck steigen.

86 Positionspapier der CDU/CSU-Fraktion „Modernisierung des Unternehmensteuerrechts in Deutschland“ vom 5.11.2019.

87 S. etwa Wissenschaftlichen Beirat beim BMF, US-Steuerreform 2018. Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland, Stellungnahme 01/2019, 11 ff.

E. Reformbedarf bei § 35 EStG

I. Funktion von § 35 EStG

Die Thesaurierungsbelastung setzt sich zusammen aus Gewerbesteuer und dem Sondersteuersatz nach § 34a Abs. 1 S. 1 EStG auf den nach Abzug der Gewerbesteuer verbleibenden Gewinn, ermäßigt um das 3,8-Fache des Gewerbesteuermessbetrages (§ 35 EStG).

Die bereits mit der Unternehmensteuerreform 2000⁸⁸ eingeführte Steuerermäßigung des § 35 EStG hat wie § 34a EStG die Aufgabe der Annäherung der Belastung von Personenunternehmen an die der Kapitalgesellschaft⁸⁹. Während sich die Belastung der Kapitalgesellschaft aus Gewerbesteuer und niedriger Körperschaftsteuer zusammensetzt, hat die Gewerbesteuerbelastung bei Personenunternehmen in erster Linie die Funktion eines verdeckten Finanzausgleichselements⁹⁰. Deshalb wird die Gewerbesteuer durch § 35 EStG auch nur pauschal berücksichtigt, um zu verhindern, dass die Kommunen ihre Hebesätze zulasten der Einkommensteuergläubiger (Bund und Länder zu jeweils 42,5 Prozent, Kommunen zu 15 Prozent⁹¹) unbegrenzt erhöhen.

Im Zuge der Anpassung von § 35 EStG an § 4 Abs. 5b EStG, wonach die Gewerbesteuer nicht länger als Betriebsausgabe abzugsfähig ist, wurde in der Unternehmensteuerreform 2008 ein durchschnittlicher Hebesatz von 400 Punkten zugrunde gelegt⁹², obwohl bereits damals deutlich war, dass es damit vielfach nicht zu einer vollständigen Entlastung kommt.⁹³

Legt man statt eines Hebesatzes von 400 Punkten einen Hebesatz von 425, 450, 475, 500 oder gar 525 Punkten zugrunde, ergeben sich (bei unverändertem § 34a EStG) folgende Belastungseffekte:

88 Steuersenkungsgesetz (StSenkG) v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, S. 1433.

89 BT-Drs. 14/2683, S. 97.

90 Hey, Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?, FR 2001, S. 870 ff.

91 Art. 106 Abs. 3 und 5 GG.

92 BT-Drs. 16/4841, S. 32.

93 Herzig/Lochmann, Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, S. 1037 (1038); Levedag, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 35 EStG, Anm. 5 (Stand: August 2018).

Tabelle 5: Effektivbelastung thesaurierter/nicht entnommener Gewinn (für unterschiedliche Gewerbesteuerhebesätze)

Hebesatz	Personengesellschaft regulär	Personengesellschaft § 34a EStG	Kapitalgesellschaft
425 %	48,32 %	37,24 %	30,71 %
450 %	49,19 %	38,28 %	31,58 %
475 %	50,07 %	39,35 %	32,46 %
500 %	50,94 %	40,41 %	33,33 %
525 %	51,82 %	41,48 %	34,21 %

II. Anpassung an gestiegene Gewerbesteuerhebesätze

In der Unternehmensteuerreform 2008 ging der Gesetzgeber bundesweit von einem durchschnittlichen kommunalen Hebesatz für die Gewerbesteuer von 400 Prozent aus und stützte sich dabei auf Ergebnisse des Statistischen Bundesamtes, wonach fast 60 Prozent des Gewerbesteuermessbetragsvolumens in Kommunen mit Hebesätzen von bis zu 400 Prozent erwirtschaftet wurden⁹⁴.

Mittlerweile ist es zu einem kontinuierlichen Anstieg der Gewerbesteuerhebesätze gekommen. In Extremfällen liegen diese deutlich über 500 Prozent, im Mittel ergab sich für 2018 ein Gewerbesteuerhebesatz von 363 Prozent; für Kommunen über 50.000 Einwohner von 441 Prozent⁹⁵.

Zwar ist die Orientierung an unterdurchschnittlichen Hebesätzen in § 35 EStG kein Problem der Rechtsformneutralität, da sich der Anstieg der Gewerbesteuerhebesätze sowohl im Rahmen der progressiven Regelbesteuerung als auch auf die Gesamtbelastung thesaurierender Kapitalgesellschaften auswirkt.

Vor dem Hintergrund, dass § 35 EStG auch dazu dient, die internationale Wettbewerbsfähigkeit von Personenunternehmen zu erhalten, muss aber verhindert werden, dass die Gesamtbelastung trotz § 35 EStG infolge steigender Gewerbesteuerhebesätze zunimmt. Geht der Gesetzgeber das Problem der Gewerbesteuer aus Rücksicht auf die Kommunen nicht grundsätzlich an, muss er § 35 EStG so ausgestalten, dass eine unzureichend kompensierte Gewerbesteuerzusatzlast seine Bemühungen um internationale Wettbewerbsfähigkeit nicht konterkariert. Vor allem vor dem Hintergrund, dass es aufgrund der Begrenzung der Ermäßigung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (§ 35 Abs. 1 S. 5 GewStG) durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008⁹⁶ nicht mehr zu einer Überkompensation kommen kann, sollte

94 BR-Drs. 220/07, S. 55.

95 Eigene Berechnungen auf Grundlage von Destatis, Hebesätze der Realsteuern – Ausgabe 2018 – Gemeinschaftsveröffentlichung, abrufbar unter <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Publikationen/Downloads-Realsteuern/hebesaetze-realsteuern-8148001187005.html> (abgerufen am 8.10.2019).

96 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14. 8. 2007, BGBl. I 2007, 1912.

der Ermäßigungsfaktor deutlich angehoben werden. Dass die Kommunen damit bis zu dieser Grenze gefahrlos ihre Hebesätze erhöhen und sich damit zulasten von Bund und Ländern zusätzliche Einnahmen verschaffen können, ist der Preis für das ungelöste Gewerbesteuerproblem. Zudem bleibt die Gewerbesteuer bei Kapitalgesellschaften als definitiver Belastungsfaktor erhalten, sodass der interkommunale Gewerbesteuerhebesatzwettbewerb nicht vollständig ausgeschaltet wird.

III. Vermeidung von Gewerbesteuerüberhängen

Um zu verhindern, dass die Gewerbesteuer trotz § 35 EStG in vielen Fällen definitiv wird, sollte der Gesetzgeber zudem das Problem der Gewerbesteuerüberhänge in Angriff nehmen. Die Berücksichtigung der nach Objektsteuermaßstäben ermittelten Gewerbesteuer in der Einkommensteuer als Personensteuer führt zwangsläufig zu Ermäßigungsüberhängen, wenn Gewerbeertrag und zu versteuernde gewerbliche Einkünfte auseinanderfallen⁹⁷. Zwar ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofs⁹⁸ Sinn und Zweck von § 35 EStG nicht die Anpassung der Belastung an die individuellen Einkommensteuerverhältnisse des Unternehmens, sondern die Vermeidung der Doppelbelastung des gewerblichen Gewinns mit Einkommen- und Gewerbesteuer. Anrechnungsüberhänge treten jedoch vielfach willkürlich auf. Dies spräche dafür, zumindest einen Übertrag nicht genutzter Anrechnungsbeträge auf zukünftige Wirtschaftsjahre zu ermöglichen⁹⁹.

97 Im Einzelnen Steinert/Wichert, in Lademann, EStG, § 35 EStG, Rz. 96 ff. (Stand: Dezember 2015); Levedag, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 35 EStG, Anm. 7 (Stand: August 2018).

98 BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694, Rz. 22.

99 Weithin erhobene Forderung: Förster, Problembereiche der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG 2001, FR 2000, S. 866; Hey, Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?, FR 2001, S. 870 (874); Zuschlag, Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, Diss., 2008, S. 306 mit zahlreichen Nachweisen in Fn. 1634.

F. Fazit

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 hat der Gesetzgeber sich zwar nicht für die vollständige Aufhebung steuerlicher Rechtsformunterschiede, wohl aber für eine annähernd gleiche Belastung von Kapitalgesellschaften und (thesaurierenden) Personenunternehmen entschieden. § 34a EStG bleibt in seiner konkreten Ausgestaltung hinter diesem Ziel jedoch deutlich zurück, ohne dass sich hierfür eine Rechtfertigung finden lässt. Die gravierenden Mängel der Vorschrift und das mit der Inanspruchnahme verbundene Risiko, dass sich die vermeintliche Thesaurierungsbegünstigung in einen Nachteil verkehrt, sind Ursache für die mangelnde Akzeptanz der Vorschrift. All dies war bereits vor Inkrafttreten der Vorschrift bekannt. Mehr als zehn Jahre nach Einführung von § 34a EStG wäre es nun an der Zeit, diese Mängel der Thesaurierungsrücklage zu beheben. Umso wichtiger ist die Beseitigung der derzeitigen Nachteile der Thesaurierungsrücklage, wenn es zu einer weiteren Absenkung der Belastung von Kapitalgesellschaften kommt, wovon auszugehen ist. Mit § 34a EStG steht dem Gesetzgeber grundsätzlich ein Instrument zur Verfügung, mit dem er durch entsprechende Absenkung des Thesaurierungssteuersatzes die Belastung von Personenunternehmen flexibel anpassen kann, das setzt aber wiederum voraus, dass die versteckten Belastungsnachteile des § 34a EStG beseitigt werden, die Unternehmer derzeit von der Inanspruchnahme abhalten. Andernfalls entsteht ein erheblicher steuerlicher Druck zum Rechtsformwechsel, den der Steuergesetzgeber mit der Unternehmensteuerreform 2008 gerade vermeiden wollte.

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Belastungswirkungen (Einkommensteuerspitzensatz)	8
Tabelle 2:	Belastungswirkungen beim derzeitigen Thesaurierungssteuersatz von 28,25 Prozent (für unterschiedliche Einkommensteuersätze)	10
Tabelle 3:	Belastungswirkungen bei einem Thesaurierungssteuersatz von 20 Prozent (für unterschiedliche Einkommensteuersätze)	25
Tabelle 4:	Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf die Entnahme ceteris paribus	30
Tabelle 5:	Effektivbelastung thesaurierter/nicht entnommener Gewinn (für unterschiedliche Gewerbesteuerhebesätze)	36

Literaturverzeichnis

- Bareis, Peter*, Steuerliche Gewinnbegriffe und Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG, FR 2014, 581.
- Bodden, Guido*, Aktuelle Brennpunkte der Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG, FR 2014, 920.
- Bodden, Guido*, Verfahrensrechtliche Zusammenhänge der Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG, FR 2011, 829.
- Brähler, Gernot; Guttzeit, Mandy; Scholz, Christoph*, Gelungene Reform oder überflüssige Norm? Eine quantitative Studie zu § 34a EStG, StuW 2012, 119.
- CDU/CSU*, Fraktionsbeschluss „Modernisierung des Unternehmensteuerrechts in Deutschland“ vom 5.11.2019.
- Destatis*, Hebesätze der Realsteuern – Ausgabe 2018 – Gemeinschaftsveröffentlichung, abrufbar unter <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Publikationen/Downloads-Realsteuern/hebesaetze-realsteuern-8148001187005.html> (abgerufen am 8.10.2019).
- Desens, Marc*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Dok. KSt., Stand: Juni 2016.
- Dörfler, Harald; Fellingner, Antje; Reichl, Alexander*, Kleine Schritte, große Wirkung – Vorschläge zur Fortentwicklung des § 34a EStG, DStR 2009, Beihefter zu Heft 29, 69.
- Fechner, Ullrich; Bäuml, Swen O.*, Fortentwicklung des Rechts der Besteuerung von Personenunternehmen, FR 2010, 744.
- Fissenewert, Hans-Ulrich*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 12 EStG, Stand: April 2019.
- Förster, Ursula*, Problembereiche der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG 2001, FR 2000, 866.
- Gerner, Mathias*, 2. Teil: Reform der Unternehmensbesteuerung – Einzelfragen, in: Oestreicher (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung 2008: Neue Wege gehen, 2008, S. 73 ff.
- Gerner, Matthias*, ifst-Jahrestagung v. 4.6.2019, Steuerstandort Deutschland – Reformbedarf und Handlungsoptionen, abrufbar unter https://www.ifst.de/wp-content/uploads/2019/04/ifst-Jahrestagung_04_06_2019_Homepage.pdf (abgerufen am 7.10.2019).
- Haase, Klaus D.; Diller, Markus*, Optionsrecht von Personenunternehmen für die Körperschaftsteuer: Vorteilhaftigkeit und Risiken, BB 2000, 1068.
- Herzig, Norbert*, Reform der Unternehmensbesteuerung, WPg 2007, 7.
- Herzig, Norbert; Lochmann, Uwe*, Unternehmensteuerreform 2008 – Wirkung des neuen Systems zur Entlastung gewerblicher Personenunternehmen von der Gewerbesteuer, DB 2007, 1037.
- Hey, Johanna*, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, DStJG 24, 2001.

- Hey, Johanna*, Gesetzesfolgenabschätzung im Steuerrecht und das Unheil der Gegenfinanzierung – Zu Klaus Tipkes Analyse des Scheiterns von Steuerreformen, *StuW* 2013, 107.
- Hey, Johanna*, Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E – Was will der Gesetzgeber und was hat er geregelt?, *DStR* 2007, 925.
- Hey, Johanna*, Unternehmensteuerreform: Integration von Personenunternehmen in die niedrige Besteuerung thesaurierter Gewinne, in: *Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl*, Festschrift für Arndt Raupach, 2006, S. 479 ff.
- Hey, Johanna*, Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?, *FR* 2001, 870.
- Hey, Johanna*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018.
- Homburg, Stefan; Houben, Henriette; Maiterth, Ralf*, Rechtsform und Finanzierung nach der Unternehmensteuerreform 2008, *WPg* 2007, 376.
- Jachmann, Monika*, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Abgeltungsteuer, *DStJG* 34, 2011.
- Kessler, Wolfgang; Pfuhl, Andreas; Grether, Bianca*, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in der steuerlichen (Beratungs-)Praxis, Ergebnisse einer onlinebasierten Umfrage, *DB* 2011, 185.
- Klotz, Christopher*, Die Abgeltungsteuer. Eine verfassungsrechtliche Analyse unter Einbeziehung rechtspolitischer, steuersystematischer und europarechtlicher Aspekte, Dissertation, 2017.
- Knief, Joachim; Nienaber, Mark*, Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaft im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 – ein Belastungsvergleich mit Fokus auf den Mittelstand, *BB* 2007, 1309.
- Knirsch, Deborah; Maiterth, Ralf; Hundsdorfer, Jochen*, Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung!, *DB* 2008, 1405.
- Knirsch, Robert; Schanz, Deborah*, Steuerreformen durch Tarif- oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen, *ZfB* 2008, 1231.
- Kußmaul, Heinz; Schäfer, René*, Die Option eines Personenunternehmens für die Körperschaftsteuer, *BB* 2000, 901.
- Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen*, Jahresbericht 2016 S. 196 ff., abrufbar unter https://lrh.nrw.de/images/LRHNRW/Jahresbericht/LRH_NRW_Jahresbericht_2016.pdf (abgerufen am 7.10.2019).
- Lang, Joachim*, Kritik der Unternehmensteuerreform 2008, in: *Festschrift für Wolfram Reiß*, 2008, S. 379 ff.
- Levedag, Christian*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 35 EStG*, Stand: August 2018.
- Ley, Ursula; Brandenburg, Hermann B.*, Unternehmensteuerreform 2008: Thesaurierung und Nachversteuerung bei Personenunternehmen, *FR* 2007, 1085.

- Maiterth, Ralf; Müller, Heiko*, Unternehmensteuerreform 2008: Mogelpackung statt großer Wurf, Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung 2007, 56.
- Mentel, Thomas; Schulz, Andreas*, Diskussionsforum Unternehmensteuerreform: Option von Personengesellschaften und Einzelunternehmen zur Körperschaftsteuer – steuerliche Auswirkungen und handelsrechtliche Aspekte, DStR 2000, 489.
- Niehus, Ulrich; Wilke, Helmuth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34a EStG, Stand: Oktober 2017.
- Ratschow, Eckart*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 34a EStG, Stand: Oktober 2018.
- Schanz, Sebastian; Kollruss, Thomas*, Zur Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung von Personenunternehmen: Stand der Diskussion und Beispiele, DStR 2008, 1702.
- Seer, Roman*, Personenunternehmerbesteuerung – Zur Willkürlichkeit des Einkunftsarten-Steuerrechts, in: Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, 2000, S. 655 ff.
- Schneider, Kerstin; Wesselbaum-Neugebauer, Claudia*, Innovation im Steuerrecht: Wie kann die Thesaurierungsbegünstigung eine annähernd belastungsneutrale Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften gewährleisten?, in: Innovation und Internationalisierung, Festschrift für Norbert Koubek, 2010, S. 475 ff.
- Schneider, Kerstin; Wesselbaum-Neugebauer, Claudia*, Schumpeter Discussion Papers 2010-002, Innovation im Steuerrecht: Wie kann die Thesaurierungsbegünstigung eine annähernd belastungsneutrale Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften gewährleisten?, abrufbar unter <http://elpub.bib.uni-wuppertal.de/edocs/dokumente/fbb/wirtschaftswissenschaft/sdp/sdp10/sdp10002.pdf> (abgerufen am 7.10.2019).
- Schneider, Kerstin; Wesselbaum-Neugebauer, Claudia*, Von der Thesaurierungsbegünstigung zum virtuellen Trennungsprinzip, FR 2011, 166.
- Steiner, Axel; Wichert, Silke*, in: Lademann, EStG, § 35 EStG, Stand: Dezember 2015.
- Wacker, Roland*, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, 585.
- Zuschlag, Daniela*, Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, Dissertation, 2008.
- Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, US-Steuerreform 2018. Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland, Stellungnahme 01/2019.
- Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.)*, Unternehmensbesteuerung in Deutschland. Eine kritische Bewertung und Handlungsempfehlungen für die aktuelle Steuerpolitik, erstellt vom Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH (ZEW), München 2012, www.familienunternehmen.de.

Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.), Die Internationalisierung der Unternehmerfamilie – Reformvorschläge für die Wegzugsbesteuerung, erstellt von Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert u. a., München 2017, www.familienunternehmen.de

Stiftung Familienunternehmen

Prinzregentenstraße 50

D-80538 München

Telefon + 49 (0) 89 / 12 76 400 02

Telefax + 49 (0) 89 / 12 76 400 09

E-Mail info@familienunternehmen.de

www.familienunternehmen.de

Preis: 19,90 €

ISBN: 978-3-942467-77-3