

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Gerhard Ege,
Abteilungsleiter

Prof. Dr. Wulf Goette,
Vors. Richter am Bundesgerichtshof

Prof. Dr. Dietmar Gosch,
Vors. Richter am Bundesfinanzhof

Helmut Messing,
Steuerberater, vereidigt. Buchprüfer

DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 22

Seiten 925 - 972

45. Jahrgang • 2007

Begründer und Mitwirkende:

Steuerberater Walter Ludwig Eckert † · Rechtsanwalt Dr. Hans Flick · Ministerialdirektor a.D. Paul G. Flockermann

Steuerberater/Wirtschaftsprüfer Dr. Klaus Heilgeist · Richter des BVerfG a.D. Prof. Dr. Dr. h.c. Paul Kirchhof

Steuerberater Karl-Heinz Mittelsteiner † · Vors. Richter am BFH a.D. Dr. Max Rid · Präsident des BFH Dr. h. c. Wolfgang Spindler

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Walter Niemann,
Rechtsanwalt, Steuerberater
und Wirtschaftsprüfer

Prof. Dr. Thomas Rödder,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Geschäftsführend:

Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E

Was will der Gesetzgeber und was hat er geregelt?

Von Prof. Dr. Johanna Hey, Köln*

Mit § 34a EStG-E stellt der Gesetzgeber der Tarifabsenkung für Kapitalgesellschaften eine Begünstigung für Personenunternehmen an die Seite. Auf diese Weise soll die Wettbewerbsfähigkeit von Personenunternehmen, die ansonsten ab 2008 der vollen Härte des Spitzensteuersatzes von 45 % unterliegen, verbessert werden. Der Beitrag zeigt, dass § 34a EStG-E weder den Dualismus der Unternehmensbesteuerung beseitigt, noch das Ziel der Belastungsneutralität erreicht, vielmehr Personenunternehmer vor neue komplexe Gestaltungsüberlegungen stellt.

1. Aufkommende Kritik an § 34a EStG-E

Seit Monaten wird öffentlich über die Zinsschranke gestritten. Um die Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns durch § 34a EStG-E i. d. F. des Entwurfs eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 30. 3. 2007¹ war es dagegen lange Zeit verächtlich still, obwohl doch im Vorfeld der Reform gerade das Thema der Rechtsformneutralität die Wogen hatte hochgehen lassen². Die Zurückhaltung mag daran liegen, dass diejenigen, die für flankierende Maßnahmen zugunsten von Personenunternehmen gekämpft haben, vornehmlich die Vertreter der großen deutschen Personengesellschaftskonzerne, wenig Grund zur Klage haben. Denn für große, profitable Personengesellschaften mit geringem Entnahmebedarf und Gesellschaftern, die im Wesentlichen dem Einkommensteuerspitzenatz unterliegen, bedeutet die Sondertarifierung gegenüber dem status quo

eine deutliche Steuerentlastung. Der Umwandlungsdruck wird genommen, gleichzeitig bleiben die vielfältigen Vorzüge des Personengesellschaftsteuerrechts erhalten.

Doch allmählich gerät auch die Thesaurierungsrücklage in die Diskussion, weil erste Berechnungsbeispiele³ zeigen, dass hier keine der Kapitalgesellschaft vollkommen äquivalente Investitionsbegünstigung geschaffen wurde. Der Vergleich der Wirkungen der Sondertarifierung mit der Besteuerung der Kapitalgesellschaft fördert jede Menge Unterschiede zu Tage.

Ohne sämtliche durch § 34a EStG-E aufgeworfene Zweifelsfragen erörtern zu können, geht der folgende Beitrag der Frage nach dem Grund für diese Unterschiede nach und versucht eine erste systematische Einordnung der Sondertarifierung. Nur so wird sich klären lassen, ob und unter welchen Gesichtspunkten die aufkommende Kritik an § 34a EStG-E berechtigt ist und welche gesetzgeberischen Zielsetzungen bei der Auslegung der Vorschrift zur Beantwortung von Zweifelsfragen zugrunde zu legen sind.

2. Zu den Zielen des Gesetzgebers

2.1 Koalitionsvertrag: „Weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität“

Im Koalitionsvertrag vom 11. 11. 2005 hatte sich die Große Koalition für die Unternehmensteuerreform 2008 das Ziel „annähernder Rechtsform- und Finanzierungsneutralität“ gesetzt⁴. Auch in der Begründung des Entwurfs eines UntStREfG 2008 heißt es zunächst noch, es gehe um „Belastungsneutralität der unterschiedlichen Rechtsformen“. Gleichzeitig wird die Be-

* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

¹ BR-Drs. 220/07, entspricht BT-Drs. 16/4841.

² Siehe im Vorfeld u. a. Wagner, StuW 2006, 101; Wilk, DStZ 2006, 290; ders., BB 2006, 245; Knief, DB 2005, 1013; Homburg, BB 2005, 2382, 2385 f.; Kritik am Vorschlag einer Allgemeinen Unternehmensteuer durch die Stiftung Marktwirtschaft [Fn. 8]; Steckmeister, Stbg 2006, 161; ders., Stbg 2006, 365 (Vorschlag eines „Unternehmenssteuersplittingverfahrens“ oder „Halbsteuersatzverfahrens“).

³ Als Erste Kleineidam/Liebchen, DB 2007, 409; ferner Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel, BB 2007, 523, 526 f.; Lühn/Lühn, StuB 2007, 253, 254; Dörfler/Graf/Reichl, DStR 2007, 645.

⁴ Koalitionsvertrag v. 11. 11. 2005, S. 69; relativiert bereits im Eckpunktepapier vom 12. 7. 2006 (Pressemitteilung Nr. 88/2006 des BMF), obwohl auch hier noch von Rechtsformneutralität als „größtmöglicher Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften“ gesprochen wird; ferner Koalitionsbeschluss vom 3. 11. 2006.

AUFSÄTZE

günstigung des nicht entnommenen Gewinns nun aber auch mit dem Ziel der „Erhöhung der Investitionsfähigkeit der Personenunternehmen“ durch eine verbesserte Eigenkapitalbildung gerechtfertigt⁵.

Letztlich bleibt unklar, worum es dem Gesetzgeber geht. Ursprünglich klang es so, als strebe er tatsächlich an, die Rechtsformwahlentscheidung von steuerlichen Faktoren zu entlasten. Wobei das Ziel genau genommen wohl von Anfang an enger war: Verhindert werden sollte, dass ertragsstarke, langfristig einbehaltende Personengesellschaften infolge der Absenkung der Tarifbelastung von Kapitalgesellschaften faktisch zur Umwandlung gezwungen werden⁶. Das ist deutlich weniger als Rechtsformneutralität, weil es nicht ausschließt, bestehende Vorteile der Personengesellschaft beizubehalten. In der Gesetzesbegründung zum UntStRefG rückt nun die Verbesserung der „Innenfinanzierungsmöglichkeiten von Investitionen“ in den Vordergrund⁷. Demnach geht es gar nicht mehr vorrangig um den Abbau von Belastungsunterschieden zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften. Vielleicht war dem Gesetzgeber aber auch schlicht nicht bewusst, dass zwischen dem absoluten Ziel der Förderung der Eigenkapitalbildung und dem relativen Ziel einer Annäherung der Rechtsformen ein Unterschied besteht.

2.2 Entscheidung für die Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns

Entschieden hat sich der Gesetzgeber mit § 34a EStG i. d. F. des UntStRefG 2008 für eine in die Einkommensteuer integrierte Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns. Die im Vorfeld der Reform diskutierten körperschaftsteuerrechtlichen Integrationsmodelle (Option zur Körperschaftsteuer, zwingende Einbeziehung bestimmter Personengesellschaften in die Körperschaftsteuer, allgemeine Unternehmensteuer⁸) wurden verworfen, ohne dass diese Entscheidung näher begründet wird. Pate gestanden haben dem Gesetzgeber stattdessen das vom Wissenschaftlichen Beirat des Fachbeirats Steuern bei der *Ernst & Young AG* entwickelte T-Modell⁹ sowie die von *Fechner/Lethaus* vorgestellte Tarifrücklage¹⁰, die sich allerdings mit der Führung eines Entnahme- und eines Nachversteuerungskontos einer anderen Technik bedient. Zurückgreifen konnte der Gesetzgeber ferner auf im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2000 angestellte Untersuchungen zum sog. Rücklagenmodell¹¹ sowie die (negativen)¹² Erfahrungen mit § 32b EStG 1951. Diese 1951 eingeführte¹³ Son-

dertarifizierung wurde nur zwei Jahre später wegen unüberwindlicher Anwendungsprobleme wieder aufgehoben¹⁴.

Kurz gefasst eröffnet § 34a EStG-E bilanzierenden Einzelunternehmern und Mitunternehmern mit Gewinneinkünften ein Wahlrecht, den nicht entnommenen Gewinn ihres Betriebes bzw. Mitunternehmeranteils im Rahmen der Einkommensteuer einem Sondertarif i. H. von 28,25 % zu unterwerfen. Kommt es in Folgejahren zu einer Entnahme des zuvor ermäßigt besteuerten Gewinns greift eine Nachbelastung i. H. von 25 % ein. Gleichzeitig bleibt es bei der – lediglich in Einzelheiten modifizierten – Gewerbesteueranrechnung des § 35 EStG¹⁵.

2.3 Abschied vom Ziel der Rechtsformneutralität

Dass der Gesetzgeber sich mit der Entscheidung für eine einkommensteuerrechtliche Integrationslösung vom Ziel eines rechtsformneutralen Unternehmensteuerrechts verabschiedet hat, ergibt sich schon aus dem Umstand, dass er an dem Nebeneinander transparenter Mitunternehmerbesteuerung und Körperschaftbesteuerung nach dem Trennungsprinzip festhält. Konserviert werden insbesondere die Unterschiede hinsichtlich der Verlustverrechnung, der Qualifikation von Leistungsvergütungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, der Behandlung steuerfreier Auslandsgewinne sowie der Möglichkeit steuerneutraler Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 5 EStG).

2.4 Belastungsneutralität?

Die Annäherung der Rechtsformen konzentriert sich in § 34a EStG-E nun nur noch auf einen einzigen Punkt, nämlich die Tarifbelastung einbehaltener und entnommener Gewinne von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften (sog. „Belastungsneutralität“). In diesem Punkt scheint der Gesetzgeber nicht nur eine ungefähre, sondern eine punktgenaue Entsprechung anzustreben. Denn der Gesetzgeber begründet die Wahl des Sondersteuersatzes von 28,25 % damit, es handle sich um eine Kombination des Körperschaftsteuersatzes von 15 % mit einem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz¹⁶. Hierfür spricht ferner, dass auch der Entnahmesteuersatz i. H. von 25 % (§ 34a Abs. 4 Satz 2 EStG-E) exakt mit der Nachbelastung der Ausschüttung bei der Kapitalgesellschaft durch die Abgeltungssteuer abgestimmt wurde.

	PersG mit § 34a	PersGes ohne § 34a	KapGes The-saurierung	KapGes Aus-schüttung
Gewinn			100	
/ GewSt. (400 %)	14	14	14	14
Gewinn nach GewSt.	86	86	86	86
/ ermäßigte ESt. (28,25 %)	28,25			
/ ESt. (45 %)		45		
/ KSt. (15 %)			15	15
+ GewSt.-Anrechnung (380 %)	13,3	13,3		

13 Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und KStG v. 27. 6. 1951, BGBl I 1951, 411.

14 Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung v. 24. 6. 1953, BGBl I 1953, 413.

15 Die Erhöhung des Anrechnungsfaktors auf das 3,8fache des Gewerbesteuerermessbetrags trägt dem Umstand Rechnung, dass die Gewerbesteuer in Zukunft nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig ist. Gleichzeitig kommt es zu einer leichten Verbesserung bei der Anrechnung. Während es bisher nur bei Hebesätzen bis 311 % zu einer vollständigen Entlastung kam, wird zukünftig bis zu einem Hebesatz von 380 % vollständig entlastet.

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

5 BT-Drs. 202/07, S. 54 f. In der Einzelbegründung zu § 34a EStG-E heißt es dann aber wieder: „Ziel der Regelung ist es, Einzelunternehmer und Mitunternehmer mit ihren Gewinneinkünften ... in vergleichbarer Weise wie das Einkommen von Kapitalgesellschaften tariflich zu belasten“, vgl. BR-Drs. 220/07, S. 101.

6 Eckpunktepapier vom 12. 7. 2006, Nr. 2 (Pressemitteilung Nr. 88/2006 des BMF); so auch *Lietmeyer/Petzold*, Wirtschaftsdienst 2005, 590, 594.

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

8 Vorgeschlagen von der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, Steuerpolitisches Programm v. 30. 1. 2006, S. 16 ff.; hierzu Darstellungen bei *Herzig/Bohn*, DB 2006, 1; *Hey*, StuB 2006, 267; *dies.*, in: FS Raupach, 2006, S. 479.

9 Wiss. Beirat des Fachbeirats Steuern bei der Ernst & Young AG, BB 2005, 1653.

10 *Fechner/Lethaus*, Die Tarifrücklage, IFSt-Schrift Nr. 437, 2006, zuvor auch als „Tarifoption“ bezeichnet.

11 Vgl. Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 82 ff.; sowie den Modellvergleich im Planspiel in BMF-Schriftenreihe Heft 67 (1999).

12 Siehe die Analyse in der IFSt-Schrift Nr. 324, 1994; ferner *Neufang/Strathmann*, BB 2005, 2612, die außerdem auf das österreichische Modell (§ 11a öEStG) eingehen.

AUFSÄTZE

	PersG mit § 34a	PersGes ohne § 34a	KapGes The-saurierung	KapGes Aus-schüttung
./ SolZ	0,82	1,74	0,825	0,825
Gewinn nach Steuern	70,23	52,56	70,17	70,17
Steuerbelastung ein-behaltener Gewinn	29,77 2007: 45,68		29,83 2007: 38,65	29,83
./ ESt. auf Dividende/ Entnahme (25 % Abgeltungssteuer / TeilEK 60 %*)	17,56			17,54/18,95
./ SolZ auf Dividende	0,97			0,96/1,04
Gesamtbelastung	48,30 2007: 45,68	47,44		48,33/49,82 2007: 52,24

* nur für im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen

Auf den ersten Blick scheint es damit so, als könne für die Bewertung der Neuregelung und die Lösung von Zweifelsfragen bei der Auslegung von § 34a EStG-E als Bezugspunkt die steuerliche Behandlung des einbehaltenen bzw. ausgeschütteten Gewinns der Kapitalgesellschaft herangezogen werden. Jede Abweichung der Sondertarifierung von der Thesaurierungsbelastung müsste als Widerspruch zur gesetzgeberischen Intention, als handwerklicher Fehler gewertet werden. Denn was ergibt es für einen Sinn, sich bei der Höhe des Sondersteuersatzes an der Kapitalgesellschaft zu orientieren, die Anwendung dieses Satzes dann aber so auszugestalten, dass es unweigerlich zu einer abweichenden (höheren) Belastung kommt?

Doch der erste Eindruck täuscht. Denn der Gesetzgeber hat lediglich die Steuersätze aufeinander abgestimmt, bringt diese aber auf nach ganz unterschiedlichen Grundsätzen – nämlich nach dem Trennungsprinzip einerseits, dem Transparenzprinzip andererseits – ermittelte Bemessungsgrundlagen zur Anwendung. Hinzu kommt, dass der Sondertarifierung nur der nicht entnommene Gewinn unterliegt, während der Körperschaftsteuersatz unabhängig von Thesaurierung oder Ausschüttung auf das gesamte Einkommen der Kapitalgesellschaft angewandt wird. Das Ziel vergleichbarer Tarifbelastung als punktueller Rechtsformneutralität lässt sich in den unterschiedlichen Strukturen von Transparenzprinzip und Trennungsprinzip nicht verwirklichen¹⁷, jedenfalls nicht in der derzeitigen Ausgestaltung von § 34a EStG-E¹⁸.

3. Einordnung der fortbestehenden Belastungsunterschiede

3.1 Unterscheidung zwischen systemimmanenten und systemfremden Belastungsunterschieden

Im Folgenden werden einzelne Abweichungen der Belastung im Unternehmen verbleibender bzw. entnommener/ausgeschütteter Gewinne daraufhin untersucht, ob die fortbestehenden Belastungsunterschiede systemkonform aus der Integration der Tarifbegünstigung in die Einkommensteuer folgen oder ob sie auf eigenständigen Entscheidungen des Gesetzgebers beruhen. Im Zentrum steht dabei der Vergleich von Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft.

17 Ebenso Dörfner/Graf/Reichl, DStR 2007, 645, 649.

18 In diesem Sinne ist der Vorschlag der Tarifrücklage von Fechner/Lethaus, (Fn. 10), z. B. S. 16, trotz Integration in die Einkommensteuer deutlicher vom Vergleich mit der Kapitalgesellschaft geprägt, allerdings nur hinsichtlich der Übernahme vorteilhafter Regelungen, die mit Vorzügen der Personengesellschaft kombiniert werden sollten.

3.2 Belastungsunterschiede infolge der strukturellen Verschiedenheit von Kapitalgesellschaft und Personenunternehmen

3.2.1 Maßgröße für die Niedrigbesteuerung im Unternehmen verbleibender Gewinne: Gesellschaftsgewinn versus Gewinn des Mitunternehmeranteils

Die durch die Unternehmensteuerreform 2008 auf 29,83 % abgesenkte Tarifbelastung für Kapitalgesellschaften findet auf das gemäß § 8 Abs. 1 KStG ermittelte zu versteuernde Einkommen der Gesellschaft Anwendung. Für die Tarifbegünstigung des § 34a Abs. 1 - 3 EStG-E ist der Gesellschaftsgewinn dagegen nur Zwischenschritt. Bemessungsgrundlage ist der steuerliche Gewinnanteil des Gesellschafters. 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, sind diese – ungeachtet dessen, dass es zu Abstrichen in der Zielverwirklichung der Herstellung von Belastungsneutralität sowie der Begünstigung des im Unternehmen verbleibenden Gewinns kommen kann – nicht systemwidrig.

Konsequenz der auf den (Mit)unternehmer abstellenden Begünstigung ist, dass die Begleichung der Sondertarifsteuer zu einer Entnahme führt¹⁹, so dass dieser Betrag nicht zur Sondertarifierung zur Verfügung steht, es sei denn, die Entnahme wird durch eine Einlage kompensiert bzw. die Sondertarifsteuer mit anderen Mitteln²⁰ beglichen. Die Sondertarifsteuer ist eben nicht als Steuer des Unternehmens, sondern des Unternehmers ausgestaltet²¹. Dass der Sondersteuersatz damit auch bei vollständiger Einbehaltung nicht auf den gesamten Gewinn zur Anwendung kommt und sich dadurch die kombinierte Gesamtbelastung auf 34,83 % (Einkommensteuersatz 42 %) bzw. 36,17 % (Einkommensteuersatz 45 %) erhöht²², ist im Rahmen der vom Gesetzgeber gewählten Ausgestaltung kein Systemfehler, auch wenn es dadurch zu Belastungsunterschieden gegenüber der Kapitalgesellschaft kommt.

3.2.2 Auswirkungen der Zweistufigkeit der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft

Auch die Zweistufigkeit der Ermittlung des sondertarifierungsfähigen Gewinnanteils des Mitunternehmers bedingt Abweichungen gegenüber der Ermittlung des thesaurierten Gewinns der Kapitalgesellschaft. Gemäß § 34 Abs. 2 EStG-E kommt es nicht auf den nicht entnommenen Gewinn der Mitunternehmerschaft, sondern des Mitunternehmeranteils an. Dieser setzt sich aus dem Anteil des Mitunternehmers am Steuerbilanzergebnis der Gesellschaft sowie dem Ergänzungs- und Sonderbilanzergebnis zusammen. Ergänzungs- und Sonderbilanzen modifizieren damit den gemäß § 34a EStG-E begünstigungsfähigen Betrag.

Durch die Einbeziehung der Ergänzungsbilanzen kann bei positiver Ergänzungsbilanz ein Begünstigungsantrag ausschei-

19 Im Tarifrücklagenvorschlag von Fechner/Lethaus, (Fn. 10), S. 15 f., ist die Zahlung der Sondertarifsteuer zwar ebenfalls Entnahme, soll aber den sonder-tarifierbaren Gewinn nicht mindern. Im T-Modell von Ernst & Young kommt es dagegen ebenfalls zu einer Kürzung des begünstigungsfähigen Gewinns, vgl. BB 2005, 1563, 1564.

20 Z. B. aus vor Inkrafttreten der Reform entnommenen Altgewinnen.

21 Dies entsprach auch den Vorstellungen des Ernst & Young-Vorschlags, BB 2005, 1653.

22 Vgl. Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel, BB 2007, 523, 526 f.

AUFSÄTZE

den, auch wenn die Gesellschaft einen Gewinn gemacht hat und keine Entnahmen getätigt wurden. Umgekehrt kann trotz Entnahme des gesamten in der Gesellschaft erzielten Gewinns aufgrund einer negativen Ergänzungsbilanz ein Begünstigungsbetrag entstehen. Eine Entsprechung gibt es bei der Kapitalgesellschaft nicht. Auch wenn die Einbeziehung der Ergänzungsbilanz im Hinblick auf das Grundkonzept der Sondertarifierung konsequent ist, verfehlt der Gesetzgeber in diesem Punkt nicht nur das Ziel einer Annäherung der Tarifbelastung von Kapital- und Personengesellschaft. Auch das Ziel der Investitionsbegünstigung durch Entlastung des im Unternehmen reinvestierten Gewinns wird verfälscht.

Zu Unterschieden gegenüber der Kapitalgesellschaft kommt es ferner im Hinblick auf die Einbeziehung der Ergebnisse der Sonderbilanz. In die Ermittlung des begünstigungsfähigen nicht entnommenen Gewinns des Mitunternehmeranteils fließen auch die Ergebnisse der Sonderbilanz ein. Sondervergütungen der Gesellschaft an den Gesellschafter (insbesondere Geschäftsführervergütungen) mindern den begünstigungsfähigen Gewinn nur bei Entnahme. Allerdings ist bereits dann von einer Entnahme auszugehen, wenn die Sondervergütung auf einem Privatkonto des Gesellschafters verbucht wurde. Das bloße Geldkonto im Sonderbetriebsvermögen kann aus systematischer Sicht nicht begünstigungsfähig sein, weil es nicht Investitionszwecken dient. Vielmehr handelt es sich um Unternehmerlohn, der auch bei der Kapitalgesellschaft nicht der Thesaurierungsbesteuerung unterliegt²³. Gewinntransfers auf die Gesellschafterebene, die nicht unmittelbar wieder in das Sonderbetriebs- oder Gesamthandsvermögen der Gesellschaft eingelegt werden, müssen von der Begünstigung ausgenommen sein, auch wenn sich dies aus dem Wortlaut von § 34a EStG-E, der vom steuerlichen Gewinn des Mitunternehmeranteils ausgeht, nicht unmittelbar ergibt. Erwirbt der Gesellschafter mit diesen Mitteln aber ein Wirtschaftsgut für das Sonderbetriebsvermögen oder findet eine Verbuchung auf dem Gesellschafter-Darlehenskonto statt, liegt eine Einlage vor, mit der die vorherige Entnahme saldiert werden kann.

3.2.3 Behandlung nicht abziehbarer Betriebsausgaben

Weniger klar ist, wie die Behandlung nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben systematisch einzuordnen ist. Da § 34a Abs. 2 EStG-E an den gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinn anknüpft, bleiben außerbilanzielle Gewinnkorrekturen, insbesondere nichtabziehbare Betriebsausgaben für die Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns außer Betracht. Für Steuerpflichtige mit gewerblichen Einkünften bedeutet dies vor allem, dass die in Zukunft nicht mehr von der Bemessungsgrundlage abziehbare (vgl. § 4 Abs. 5 Nr. 5b EStG-E) Gewerbesteuer den begünstigungsfähigen Gewinn mindert. Hierdurch erhöht sich auch bei voller Einbehaltung des Gewinns für Unternehmer im Einkommensteuerspitzenatz die Gesamtbelastung auf 32,25 %²⁴.

Fraglich ist, ob dieses Ergebnis sachgerecht ist. Der Gesetzgeber begründet die Behandlung nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben damit, diese Beträge seien „nicht entnahmefähig“²⁵. Damit entfernt er sich allerdings von der Konzeption des „nicht entnommenen“ Gewinns. Denn auch soweit der Gewinn auf nichtabziehbare Betriebsausgaben entfällt, ist er nicht i. S. von § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG entnommen worden. Unter diesem Gesichtspunkt

wäre es durchaus konsequent gewesen, nichtabziehbare Betriebsausgaben zum sondertarifierungsfähigen Gewinn hinzuzurechnen, wobei allerdings gleichzeitig der Nachversteuerungsbetrag (§ 34a Abs. 4 EStG-E) in entsprechender Höhe hätte gekürzt werden müssen. Nur dann wäre es auch zu einem Gleichlauf mit der Kapitalgesellschaft gekommen²⁶. Denn bei der Kapitalgesellschaft werden nichtabziehbare Betriebsausgaben allein auf der Gesellschaftsebene gewinnerhöhend erfasst, unterliegen also der Körperschaftsteuer, mangels Ausschüttbarkeit jedoch nicht der Einkommensteuer auf der Ebene des Anteilseigners.

Die Ungleichbehandlung nichtabziehbarer Betriebsausgaben ergibt sich – anders als die Abweichungen durch die Entnahme der Sondertarifsteuer sowie die Berücksichtigung von Sonder- und Ergänzungsbilanzen – nicht unmittelbar aus der Transparenz der Personengesellschaft, sondern aus der (nicht zwingenden) Anknüpfung in § 34a Abs. 2 EStG-E an den Gewinn i. S. von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG.

3.3 Ungleiche Ausgestaltung, die nicht in Strukturunterschieden begründet ist

Auch im Übrigen sind die Unterschiede in der Ausgestaltung der begünstigten Besteuerung von Kapitalgesellschaftsgewinnen und nicht entnommenen Gewinnen der Personengesellschaft keineswegs nur mit den Unterschieden in der Besteuerungsstruktur zu erklären.

3.3.1 Konstante Nachbelastung i. H. von 25 %

Dies gilt namentlich für die Ausgestaltung der Nachbelastung. Nicht berechtigt ist die Kritik, dass es überhaupt zu einer Nachbelastung kommt. Denn diese entspricht sowohl der Behandlung der Kapitalgesellschaft als auch dem Ziel, (nur) die investive Einkommensverwendung zu fördern. Der mit der Nachbelastung verbundene Lock-in-Effekt ist dem System einer ermäßigten Investitionsbesteuerung innerhalb einer ansonsten weiterhin progressiven Einkommensteuer immanent und damit kein besonderes Problem der Sondertarifierung des § 34a EStG. Dieser Effekt wird allerdings verschärft durch die betriebs- und mitunternehmeranteilsbezogene Ausgestaltung von § 34a EStG-E. § 34a Abs. 4 EStG-E beschränkt die Saldierung von Entnahmen und Einlagen, die eine steuerneutrale Reinvestition ermöglicht, auf den jeweiligen Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil.

Jenseits der Grundentscheidung für eine Nachbelastung verschärft die konkrete Ausgestaltung von § 34a Abs. 4 EStG-E die Einsperrwirkung jedoch über das bei Kapitalgesellschaften bestehende Maß hinaus, ohne dass hierfür eine systemimmanente Notwendigkeit bestünde. Gemäß § 34a Abs. 4 Satz 2 EStG-E beträgt die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag stets 25 %. Damit ist zunächst ein Gleichlauf mit der Abgeltungssteuer auf Ausschüttungen in das Privatvermögen des Anteilseigners hergestellt (§ 32d Abs. 1 EStG-E). Doch anders als der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft (vgl. § 32d Abs. 6 EStG-E) hat der Einzel- oder Mitunternehmer kein Antragsrecht auf Anwendung seines individuellen Einkommensteuersatzes. Wählt der Anteilseigner Veranlagung, muss er zwar 100 % der Dividende der Einkommensteuer unterwerfen, was im Hinblick auf das 60 %-Verfahren, das bei im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen zur Anwendung kommt (§ 3 Nr. 40 EStG i. d. F. des UntStRefG 2008), nicht erklärlich ist. Ungeachtet dieser Unstimmigkeit ermöglicht aber auch die Antragsveranlagung bezogen auf 100 % der Dividende eine Annäherung an die individuel-

23 Ebenso Dörfler/Graf/Reichl, DStR 2007, 645, 647.

24 Einen Hebesatz von 400 % und die Anwendung des Einkommensteuerspitzenatzes von 45 % auf den nichtbegünstigungsfähigen Betrag der Gewerbesteuer schuld unterstellt.

25 BR-Drs. 220/07, S. 103.

26 In diesem Sinne auch Fechner/Lethaus, (Fn. 10), S. 16.

AUFsätze

len Einkommensteuerverhältnisse des Anteilseigners. Bei einem individuellen Einkommensteuersatz von 0 % wird für den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nur die Vorbelastung auf Gesellschaftsebene i. H. von 29,83 % definitiv, während die Entnahme des Personenunternehmers stets mit 48,3 % belastet wird.

Aus systematischer Sicht lässt sich hierfür keine Begründung finden. Zwar kann der Personenunternehmer die höhere Nachbelastung einfacher umgehen oder zumindest hinauszögern. Denn mit der in § 34a Abs. 1 Satz 4 EStG-E eingeräumten Möglichkeit, den Begünstigungsantrag ganz oder teilweise bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheides für den nächsten Veranlagungszeitraum zurückzunehmen, kann der Personenunternehmer auf ein sich abzeichnendes Absinken seines individuellen Einkommensteuersatzes, etwa aufgrund von verrechenbaren Verlusten in anderen Einkunftsarten, reagieren²⁷. Auch kann die Nachbelastung verhindert werden, indem bei den Gewinn übersteigenden Entnahmen und vorhandenem Nachversteuerungsbetrag zur Saldierung Einlagen geleistet werden (§ 34 Abs. 4 Satz 1 EStG-E). Schließlich wird durch das gesellschafterbezogene Antragsrecht auf Sondertarifierung zumindest theoretisch vermieden, dass die Nachversteuerung auch für solche Gesellschafter Platz greift, deren individueller Einkommensteuersatz nicht annähernd dem Einkommensteuerspitzensatz entspricht. Sie werden sich im Zweifel von vornherein nicht für den Begünstigungsantrag entscheiden. Alle diese Möglichkeiten bestehen für den Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft nicht.

Indes ist der Versuch einer Saldierung des Nachteils der konstant hohen Nachbelastung mit dem Vorteil der größeren Flexibilität müßig. Denn dem Personenunternehmer, dessen persönliche Einkommensteuerverhältnisse sich für ihn unvorhersehbar ändern, wäre nur durch ein Antragsrecht entsprechend § 32d Abs. 6 EStG-E bei Entnahme des zuvor sondertarifizierten Gewinns geholfen. Er wird im Zweifel auch nicht in der Lage sein, die Nachbelastung durch eine die Entnahmen saldierende Einlage zu verhindern.

Die unterschiedliche Ausgestaltung mag fiskalisch motiviert sein, gerechtfertigt ist sie weder aus Vereinfachungsgründen noch im Hinblick auf die unterschiedliche Besteuerungssystematik von Personen- und Kapitalgesellschaft. Es wäre ohne weiteres möglich gewesen, auch für die Nachbelastung bei Personenunternehmen die wahlweise Anwendung des individuellen Einkommensteuersatzes vorzusehen. Die konstante Nachbelastung erschwert die Sondertarifierungsentscheidung des Gesellschafters unnötig.

Sollte die Höherbelastung dagegen im Hinblick auf die der Personengesellschaft im Übrigen verbleibenden Vorteile (freie Entnehmbarkeit des laufenden Gewinns, Verlustverrechnung, steuerfreie Durchreichung von Auslandsgewinnen etc.) gewollt sein, dann wäre die Kapitulation vor der selbst gesetzten Maßgabe des Koalitionsvertrags komplett. Denn diese steuerlichen Vorteile des Personenunternehmens stehen in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Nachteil konstant hoher Nachbelastung und lassen sich daher nicht saldieren.

3.3.2 Verwendungsreihenfolge

Ebenfalls nur fiskalisch begründbar ist die vorgesehene Verwendungsreihenfolge. Gemäß § 34a Abs. 4 Satz 1 EStG-E gilt, sobald der Saldo aus Entnahmen und Einlagen den laufenden Gewinn übersteigt, stets vorrangig der Nachversteuerungsbetrag als entnommen. Hierdurch kommt es zur Einsperrung versteuerter

Altgewinne²⁸, regelbesteuerter Gewinne sowie steuerfreier Gewinne, die nicht sofort entnommen wurden. Dahinter steht im Hinblick auf die Behandlung der Altrücklagen das Übergangsproblem jeder (partiell) nachgelagerten Besteuerung²⁹. Kann der gegenwärtige Konsum aus vor Einführung der Begünstigung versteuerten Mitteln bestritten werden, verbleibt ein entsprechend höherer Betrag für die begünstigte Besteuerung. Dass der Gesetzgeber die aus dieser Übergangssituation resultierenden Steuerausfälle begrenzen muss, ist verständlich, führt aber unausweichlich zu einem Konflikt mit dem Reformziel der Eigenkapitalstärkung. Denn Personenunternehmen ist zu raten, vor Inkrafttreten von § 34a EStG-E sämtliche Altrücklagen zu entnehmen. Ferner sollten in Zukunft im laufenden Gewinn enthaltene steuerfreie Auslandsgewinne nach Möglichkeit unmittelbar entnommen werden, also gerade nicht zur Eigenkapitalstärkung des Unternehmens verwendet werden, um die Einsperrwirkung zu verhindern.

Hätte der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zwischen der Entnahme nachversteuerungspflichtiger Gewinne und bereits versteuerter Altrücklagen einräumen wollen, wäre ein § 27 KStG entsprechendes Einlagekonto erforderlich geworden. Insofern mag man in der – von der Kapitalgesellschaft abweichenden Behandlung – von Altrücklagen auch ein Instrument der Vereinfachung sehen. Strukturbedingt sind diese Unterschiede jedoch nicht.

3.3.3 Wahlmöglichkeiten

Deutlich unterscheidet sich die Sondertarifierung gegenüber der Kapitalgesellschaft schließlich durch ihre Flexibilität. Während die gesellschafterbezogene Ausübung des Antragsrechts noch auf die Entscheidung zurückgeführt werden kann, an der Transparenz der Mitunternehmerschaft festzuhalten, handelt es sich sowohl bei der Möglichkeit, den Sondertarifierungsantrag ganz oder teilweise rückgängig machen zu können, als auch bei der Saldierung von Entnahmen und Einlagen zur Vermeidung der Nachversteuerung um eigenständige gesetzgeberische Gestaltungsentscheidungen. Hält man sich vor Augen, dass die Schärfe der Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung u. a. darin begründet liegt, dass die Ausschüttung nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden kann, wird deutlich, dass hierin ein entscheidender Vorteil gegenüber der Kapitalgesellschaft liegt. Dies gilt umso mehr, als der Mitunternehmer hinsichtlich des laufenden Gewinns die freie, der Höhe nach nicht begrenzte Wahl zwischen Sondertarifierung und Regelbesteuerung zum individuellen Einkommensteuersatz hat.

4. Gesamtbewertung

4.1 Rechtsformwahl und Verwendungsentscheidung steuerlich verzerrt

Welche Bedeutung dem Gebot der Rechtsformneutralität zukommt und in welchem Verhältnis es zur Forderung nach Finanzierungsneutralität steht, ist auch in der Wissenschaft mehr denn je umstritten³⁰. Hier sollen weder Berechtigung noch Inhalte des Postulats der Rechtsformneutralität³¹ erörtert werden. Einigkeit besteht jedoch aus theoretischer Sicht darüber, dass die Verwirklichung betriebswirtschaftlicher Neutralitätspostulate dazu dient, die unternehmerische Entscheidung von steuerlichen

27 Dörfler/Graf/Reichl, DStR 2007, 645, 648, weisen allerdings zu Recht darauf hin, dass sich hierdurch der Planungs- und Beratungsbedarf noch weiter erhöht.

28 Die nachträglich eingefügte Ausnahme für Entnahmen zu Zwecken der Begleichung der Erbschaftsteuer (§ 34a Abs. 4 Satz 3 EStG-E) ändert an der Grundentscheidung nichts.

29 Dazu grundlegend Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, S. 279 ff.

AUFSÄTZE

Erwägungen zu entlasten. Damit reduziert sich der Planungs- und Gestaltungsaufwand der Steuerpflichtigen. Neutralität trägt folglich zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vereinfachung des Steuerrechts bei³². Die Sondertarifierung des § 34a EStG-E ist – das hat der Gesetzgeber allerdings auch nicht behauptet – weder im Hinblick auf ihre administrative Umsetzung noch im Hinblick auf eine mögliche Entlastung unternehmerischer Entscheidungen von steuerlichen Erwägungen eine Maßnahme der Vereinfachung. Im Gegenteil, sie verkompliziert sowohl die Rechtsform- als auch die Verwendungsentscheidung.

§ 34a EStG-E bewirkt eine Verbesserung der Investitionsbedingungen für Unternehmer, die dem Einkommensteuerspitzenatz von 45 % unterliegen und die in der Lage sind, Gewinne langfristig im Unternehmen stehen zu lassen³³. Für sie bleibt die Rechtsform des Personenunternehmens attraktiv, insbesondere wenn man dessen sonstige Vorzüge von der Verlustverrechnung bis hin zur Erbschaftsteuer³⁴ mit ins Kalkül zieht. Für diese Gruppe ist auch die Sondertarifierungsentscheidung relativ risikolos, da die Belastung bei konstanter Anwendung des Einkommensteuerspitzenatzes von 45 % unabhängig davon, ob der Gewinn zunächst die Sondertarifierung durchläuft (48,3 %) oder sofort regelbesteuert wird (47,4 %), nahezu identisch ist. Der steuerliche Nachteil der Anwendung des konstanten Nachbelastungssatzes von 25 % wird bereits nach verhältnismäßig kurzfristiger Einbehaltung durch den Zinsvorteil der Sondertarifierung kompensiert.

Für Personenunternehmer mit individuellem Einkommensteuersatz unter 28,25 %, d. h. einem zu versteuernden Einkommen von rund 25 000 € (Grundtabelle), stellt sich weder die Frage der Sondertarifierung noch der Rechtsform der Kapitalgesellschaft. Für sie bleibt auch in Zukunft die Rechtsform des Personenunternehmens vorteilhaft, so dass sie sich nicht mit komplexen Gestaltungsüberlegungen beschäftigen müssen, sondern sogar noch von Verbesserung der Gewerbesteueranrechnung durch die Neufassung von § 35 EStG profitieren.

Vor schwierige Gestaltungsüberlegungen stellt die Unternehmensteuerreform 2008 dagegen all jene Personenunternehmer, deren individueller Einkommensteuersatz zwischen 28,25 % und 45 % liegt. Für sie ergibt sich aufgrund der unterschiedlichen Ausgestaltung der Tarifbegünstigung bei Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft zum einen weiterhin die

Frage nach der unter steuerlichen Gesichtspunkten richtigen Rechtsform. Zum anderen zwingt die Stellung des Sondertarifierungsantrags zu der Analyse, wie lange der Gewinn einbehalten werden kann³⁵, denn im Hinblick darauf, dass die Entnahme zunächst sondertarifizierter Gewinne stets einer Gesamtbelastung von 48,3 % unterliegt, ist die Rücklage für alle Gesellschafter, die nicht im oder in der Nähe des Einkommensteuerspitzenatzes liegen, mit dem beträchtlichen Risiko einer insgesamt gegenüber der Regelbesteuerung höheren Belastung verbunden, die nur durch die Zinsvorteile langfristiger Einbehaltung kompensiert werden kann. Die Praxis kann eine Vorschrift wie § 34a EStG-E nicht einfach ignorieren, auch wenn der Beratungsaufwand verpuffen wird. Da die Sondertarifierung i. H. von 28,25 % auf den ersten Blick auch für Gesellschafter mit individuellem Einkommensteuersatz von unter 45 % bzw. 42 %³⁶ verlockend erscheint, wird es Aufgabe des steuerlichen Beraters sein, den Unternehmer auf die Unwägbarkeiten hinzuweisen und von einem unbedachten Sondertarifierungsantrag abzuhalten. Damit ist nicht nur das Ziel der Rechtsformneutralität verfehlt, auch die bisher bestehende Verwendungsneutralität zwischen Entnahme und Einbehaltung – systematisch einer der großen Vorzüge der Transparenz – ist dahin. In Zukunft wird jeder Personenunternehmer individuell rechnen müssen, ob sich im Hinblick auf die hohe Nachbelastung auch bei einer geringeren Tariffdifferenz die Einbehaltung lohnt.

Noch schwieriger wird die Entscheidungssituation im Hinblick auf die Abgeltungssteuer. Ein Vergleich ohne Einbeziehung der Abgeltungssteuer und der Möglichkeiten der Umgehung der Ausschlussstatbestände für Fälle der Gesellschafterfremdfinanzierung in § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG-E ist letztlich unterkomplex. Nimmt man die Möglichkeit, Gewinne lediglich mit Abgeltungssteuer auf die Gesellschafterebene zu transferieren, hinzu, verschiebt sich das Bild zugunsten der Kapitalgesellschaft, da diese Möglichkeit bei der Personengesellschaft wegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, 2. Halbsatz EStG i. V. m. § 20 Abs. 8; § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG-E von vornherein ausscheidet.

Zu einer zusätzlichen Erschwernis der Rechtsformwahl einerseits, der Verwendungsentscheidung andererseits kommt es schließlich dadurch, dass der Wechsel aus der Einkommensteuer in die Körperschaftsteuer im Hinblick auf zuvor sondertarifizierte Gewinne nicht steuerneutral vollzogen werden kann, weil die Einbringung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft zur Nachversteuerung³⁷ führt (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG-E). Zwar besteht, wenn die alsbaldige Einziehung mit „erheblichen Härten“ verbunden wäre, die Möglichkeit zinsloser Stundung (§ 34a Abs. 6 Satz 2 EStG-E). Da es sich lediglich um eine Billigkeitsmaßnahme handelt, deren Anwendung aufgrund der offenen Formulierung der Tatbestandsvoraussetzungen mit erheblicher Rechtsunsicherheit verbunden ist, muss jedoch im Grundsatz von der Sofortversteuerung des gesamten Nachversteuerungsbetrags ausgegangen werden. Der Gesetzgeber begründet die Nachversteuerung im Einbringungsfall damit, dass der Steuerpflichtige bei Einbringung in eine Kapitalgesellschaft den Betrieb bzw. den Mitunternehmeranteil nicht länger unterhält und damit kein Anspruch mehr auf Gewährung des Steuervorteils besteht³⁷. Geht man dagegen von einer grundsätzlichen

30 Grundlegend die Kritik von Wagner, *StuW* 2006, 101; Schneider, *DB* 2004, 1517; *Sachverständigenrat/ZEW/MPI*, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, *BMF-Schriftenreihe* Bd. 79, S. 44 ff., 86: Vorrang von Finanzierungsneutralität/Entscheidungsneutralität; ebenso Schreiber/Spengel, *BfUP* 58 (2006), 275, 281 f.; Wilk, *DStZ* 2006, 290, 293; Auch die Frage, ob sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ein Gebot der Gleichbehandlung des in unterschiedlichen Rechtsformen erwirtschafteten Gewinns ableiten lässt, ist umstritten. *BVerfG* v. 21. 6. 2006, 2 *BvL* 2/99, *DStR* 2006, 1316, Tz. 114, verneint ein derartiges verfassungsrechtliches Gebot der Rechtsformneutralität. Zum Ganzen auch Hey, *DStJG*, Bd. 24 (2001), S. 155 ff.

31 Richtigerweise zu verstehen als rechtsformangemessene Gleichbehandlung unterschiedlicher zivilrechtlicher Organisationsformen, d. h. grundsätzlich Gleichbehandlung unter Berücksichtigung rechtsformspezifischer Unterschiede, soweit sie sich auf die steuerlich zu erfassende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Unternehmen und Unternehmern auswirken, vgl. Hey, *DStJG*, Bd. 24 (2001), S. 155, 180; Hennrichs, *StuW* 2002, 201, 210.

32 Lang, *StuW* 1989, 3, 6 f.; ders., *StuW* 1990, 107, 115 f.; ders., Entwurf eines Steuergesetzbuchs, *BMF Schriftenreihe* Heft 49, 1993, Rz. 358 f.; ders., *Harzburger Steuerprotokoll* 1999, S. 33, 47 ff.

33 Ebenso Dörfler/Graf/Reichl, *DStR* 2007, 645, 651 f.

34 Auch im Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge, *BR-Drs.* 778/06 v. 3. 11. 2006, bleibt es trotz gewisser Modifikationen bei der rechtsformabhängig die Kapitalgesellschaft benachteiligenden Ausgestaltung der erbschaftsteuerrechtlichen Privilegierung der Unternehmensnachfolge (vgl. § 28a Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E).

35 Dörfler/Graf/Reichl, *DStR* 2007, 645, 651.

36 Dabei bedarf es selbst bei Gesellschaftern, die dem bisherigen Spitzensteuersatz von 42 % unterliegen (Regelbelastung aus *GewSt.*, *ESt* und *SolZ*: 44,28 %) – je nach Verzinsung im Unternehmen – einer verhältnismäßig langen Einbehaltungsphase, um die Mehrbelastung der Entnahme sondertarifizierter Gewinne von rd. 4 % zu kompensieren.

37 *BR-Drs.* 220/07, S. 104.

Äquivalenz von Sondertarifierung mit Thesaurierungsbesteuerung der Kapitalgesellschaft aus, sollte es möglich sein, die Rechtsform ohne Nachversteuerung zu wechseln. Dass der Gesetzgeber gleichwohl die Nachversteuerung anordnet, liegt wiederum an der fehlenden Symmetrie der Begünstigungstechnik. Der Nachversteuerungsbetrag ist beim Personenunternehmen dem Unternehmer zugeordnet und lässt sich nicht ohne weiteres auf die Unternehmens-/Gesellschaftsebene transferieren.

4.2 Verfassungsrechtliche Würdigung der Belastungsunterschiede

Es stellt sich die Frage, ob Widersprüche und Ungereimtheiten in der Konzeption des § 34a EStG als Verstöße gegen den Gleichheitssatz rechtlich angegriffen werden können.

Zunächst ist die Frage nach der Rechtfertigung des subjektiven Anwendungsbereichs von § 34a EStG aufgeworfen. Zwar ist es angesichts der Schwierigkeiten der Einkunftsartenabgrenzung durchaus zu begrüßen, dass der Gesetzgeber § 34a EStG-E für sämtliche Gewinneinkunftsarten³⁸ öffnet, indes verschärft die gewählte Begünstigungslösung in der Einkommensteuer die Frage nach der Rechtfertigung dieser deutlichen Begünstigung³⁹ gegenüber dem Regeltarif. Die hiermit verbundene Ungleichbehandlung bedarf zu ihrer Legitimierung eines hinreichenden sachlichen Grundes. Zwar hat das BVerfG dem Gesetzgeber mit seinem § 32c EStG-Beschluss vom 21. 6. 2006 das weitgreifende Argument der internationalen Wettbewerbsfähigkeit als zulässigen Lenkungszweck in die Hand gespielt⁴⁰. Ob dies aber die Ungleichbehandlung von selbstständigen und angestellten Freiberuflern rechtfertigen kann, bei denen es – außer in Ausnahmefällen⁴¹ – sehr viel schwieriger sein dürfte, ein Abwanderungsrisiko bzw. ein Konkurrenzverhältnis zu im Ausland ansässigen Freiberuflern zu konstruieren, ist fraglich. Das Problem ist vor allem deshalb aufgeworfen, weil § 34a EStG-E – anders als bei einer Körperschaftsteuerrechtlichen Lösung mit einem kompletten Regimewechsel in die Körperschaftsteuer – eine lediglich punktuelle Begünstigung innerhalb der im Übrigen unveränderten Einkommensteuer darstellt.

Zum anderen stellt sich die Frage, ob die fortbestehenden Abweichungen der Besteuerung von Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen. Zunächst ist dies die „große Frage“ nach der Existenz eines verfassungsrechtlichen Gebots der Rechtsformneutralität. Diese hat das BVerfG im Beschluss vom 21. 6. 2006 jedenfalls insofern verneint, als es dem Steuergesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit unbenommen sei, an die zivilrechtlichen Rechtsformunterschiede anzuknüpfen⁴². Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung ist das generelle Festhalten am Nebeneinander von Trennungs- und Transparenzprinzip gleichheitsrechtlich unbedenklich. Doch selbst wenn man diese Auffassung – ungeachtet dessen, dass sie weder in ihren zivilrechtlichen Prämissen

noch in ihren steuerrechtlichen Schlussfolgerungen überzeugt⁴³ – der Bewertung von § 34a-E EStG zugrunde legt, verändert sich die verfassungsrechtliche Wertungslage insofern, als der Gesetzgeber – jedenfalls mit der Begründung zu § 34a EStG-E – zu erkennen gibt, dass er nunmehr eine neue Gestaltungsentscheidung, nämlich die der tariflichen Gleichstellung im Unternehmen verbleibender Gewinne getroffen hat. Damit könnten die gleichwohl auftretenden Abweichungen als Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit⁴⁴ gewertet werden. Indes, bei näherer Betrachtung zeigt sich, dass dieser gesetzgeberische Wille sich in der Ausgestaltung des Gesetzes nicht niedergeschlagen hat. Indem der Gesetzgeber die Sondertarifierung unternehmerbezogen in die transparente Besteuerungsstruktur der Personengesellschaft integriert, sind zumindest all jene Belastungsunterschiede, die unmittelbar aus dieser Grundentscheidung resultieren, folgerichtig.

Letztlich werden sich aber auch die Unterschiede, die nicht unmittelbar auf das Nebeneinander von Trennungs- und Transparenzprinzip zurückzuführen sind, sondern sich als eigenständige Entscheidungen des Gesetzgebers darstellen, gleichheitsrechtlich nur schwer angreifbar sein. Im Hinblick auf die Vielzahl der sonstigen teils begünstigenden, teils benachteiligenden Unterschiede überzeugt es nicht, nur in einem Punkt auf Gleichbehandlung zu bestehen⁴⁵. Insofern ließe sich einwenden, dass bereits die Sachverhalte nicht vergleichbar bzw. Vor- und Nachteile saldierbar sind⁴⁶.

5. Fazit

Wer zuvor für eine einkommensteuerrechtliche Lösung plädiert hat, sollte sich nun nicht wundern, dass § 34a EStG-E in vielen Punkten nicht zu Belastungsidentität mit der Kapitalgesellschaft führt. Belastungsunterschiede, die sich aus den strukturellen Unterschieden der Besteuerungskonzeption von Kapital- und Personengesellschaft ergeben, können dem Gesetzgeber nicht vorgehalten werden, wenn man grundsätzlich die Lösung innerhalb der Einkommensteuer befürwortet. Insofern hat sich die Lobby der Personengesellschaften verkalkuliert. Der Versuch, dem Gesetzgeber mit einer einkommensteuerrechtlichen Lösung Quasi-Rechtsformneutralität abzuluchsen und dabei alle Vorteile des Personengesellschaftsteuerrechts zu behalten, konnte nicht aufgehen. Vielleicht wäre man doch besser gefahren, wenn man sich nicht von vornherein auf den zivilrechtlich nicht nachvollziehbaren Standpunkt gestellt hätte, eine Besteuerung als Körperschaft (optional oder verpflichtend) sei mit den gesellschaftsrechtlichen Strukturen der Personengesellschaft unvereinbar⁴⁷. Eine körperschaftsteuerrechtliche Lösung hätte in jedem Fall den Vorteil der Klarheit gehabt⁴⁸.

38 Dass der Sondertarifierungsantrag von der Art der Gewinnermittlung abhängt, geht zwar mit dem Ziel des Gesetzgebers der Investitionsbegünstigung nicht konform, lässt sich aber wohl im Hinblick auf die Bilanzierung als Voraussetzung der Nachverfolgbarkeit des Nachversteuerungsbetrages rechtfertigen, so *Herzig*, WPg 2007, 11.

39 Eine solche besteht wenigstens aus der Sicht von Steuerpflichtigen im Einkommensteuerspitzensatz trotz der hohen Nachbelastung.

40 BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, DStR 2006, 1316, Tz. 102 ff.

41 Etwa international tätiger Rechtsanwalts- und Steuerberatungssozietäten.

42 BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, DStR 2006, 1316, Tz. 114.

43 Völlig berechtigt die scharfe Kritik von *Hennrichs/Lehmann*, StuW 2007, 16.

44 Als Ausdruck gleichheitssatzkonformer Ausgestaltung von Steuergesetzen, vgl. etwa BVerfG v. 30. 9. 1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95 ff., DStR 1998, 1743. Grundlegend zur gleichheitsrechtlichen Dogmatik des Folgerichtigkeitsgebots *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Kölner Habilitationsschrift 2007, Grundlagen, 2. Kap. A II. 2b.

45 Ebenso *Wilk*, DStZ 2007, 216, 218.

46 Zur Zulässigkeit einer Saldierung von Vor- und Nachteilen im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG vgl. *Hey*, AöR 2003, 226.

47 In diesem Sinne stets *Fechner/Lethaus*, andeutungsweise, (Fn. 10), S. 9.

48 *Hey*, (Fn. 8), S. 479, 490 f.



Wochenschrift & umfassende Datenbank für Steuerberater

Steuerrecht

Wirtschaftsrecht

Betriebswirtschaft

Beruf

Regierungsentwurf zur GmbH-Novelle vorgelegt

X

Steuerrecht

Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des geplanten § 34 a EStG – Was will der Gesetzgeber und was hat er geregelt?, von Prof. Dr. Johanna Hey

925

Der umsatzsteuerrechtliche Bestandteilsbegriff, von Dr. Stefan Obermair

932

Zur Anwendung des § 15 b EStG bei doppelstöckigen Strukturen, von Humbert Lechner/Claus Lemaitre

935

Zur Besicherung eines Avalkredits verwendete Lebensversicherung (BFH v. 27. 3. 2007) (Anm. Böck)

940

Steuerbefreiung für gegenüber Ärzten erbrachte Laborleistungen (BFH v. 15. 3. 2007) (Anm. Ma)

946

UStG: Gemischt genutzte Gebäude (BMF v. 22. 5. 2007)

952

Wirtschaftsrecht

Schadensersatzpflicht des StB wegen Beihilfe zur Insolvenzverschleppung eines GmbH-Geschäftsführers, von Carsten Lange

954

AG: Vertragsüberdauerndes Spruchverfahren – Abfindungsanspruch und Aktieneigentum (BVerfG v. 19. 4. 2007)

960

GmbH: Berechnung des Insolvenzverschleppungsschadens (BGH v. 12. 3. 2007)

961

Betriebswirtschaft

Weiterentwicklung der Balanced-Scorecard-Finanzperspektive mittels Kapitalflussrechnung und Working-Capital-Management (Teil II), von Prof. Dr. Wilhelm Schmeisser/Lydia Clausen

964

Beruf

Die Herausforderungen des Steuerberaterexamens für Juristen – Ein Erfahrungsbericht, von Frank Knippenberg

968

Werbung für außergerichtliche RA-Beratung mit niedrigen Pauschalgebühren (OLG Stuttgart v. 28. 11. 2006) (Anm. Dr. Waschk)

971

Organ der Bundes-
steuerberaterkammer

33. DStR-Praktikabörse mit Angeboten von BDO, Clifford Chance, CMS Hasche Sigle, Deloitte, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, Susat & Partner u. a.

Verlag C.H. Beck
München
Frankfurt a.M.

S. 925 bis 972 · 31. Mai 2007 · 45. Jahrgang
www.dstr.de

22/07