

§ 34a

Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne

idF des EStG v. 8.10.2009
(BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) ¹Sind in dem zu versteuernden Einkommen nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3) im Sinne des Absatzes 2 enthalten, ist die Einkommensteuer für diese Gewinne auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise mit einem Steuersatz von 28,25 Prozent zu berechnen; dies gilt nicht, soweit für die Gewinne der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 oder die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 in Anspruch genommen wird oder es sich um Gewinne im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 4 handelt. ²Der Antrag nach Satz 1 ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil für jeden Veranlagungszeitraum gesondert bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen. ³Bei Mitunternehmeranteilen kann der Steuerpflichtige den Antrag nur stellen, wenn sein Anteil am nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn mehr als 10 Prozent beträgt oder 10000 Euro übersteigt. ⁴Der Antrag kann bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den nächsten Veranlagungszeitraum vom Steuerpflichtigen ganz oder teilweise zurückgenommen werden; der Einkommensteuerbescheid ist entsprechend zu ändern. ⁵Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den nächsten Veranlagungszeitraum abgelaufen ist.

(2) Der nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils ist der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte Gewinn vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres.

(3) ¹Der Begünstigungsbetrag ist der im Veranlagungszeitraum nach Absatz 1 Satz 1 auf Antrag begünstigte Gewinn. ²Der Begünstigungsbetrag des Veranlagungszeitraums, vermindert um die darauf entfallende Steuerbelastung nach Absatz 1 und den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag, vermehrt um den nachversteuerungspflichtigen Betrag des Vorjahres und den auf diesen Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach Absatz 5 übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag, vermindert um den Nachversteuerungsbetrag im Sinne des Absatzes 4 und den auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach Absatz 5 übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag, ist der nachversteuerungspflichtige Betrag des Betriebs oder Mitunternehmeranteils zum Ende des Veranlagungszeitraums. ³Dieser ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil jährlich gesondert festzustellen.

(4) ¹Übersteigt der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres bei einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil den nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn (Nachversteuerungsbetrag), ist vorbehaltlich Absatz 5 eine Nachversteuerung durchzuführen, soweit zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ein nachver-

steuerungspflichtiger Betrag nach Absatz 3 festgestellt wurde. ²Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt 25 Prozent. ³Der Nachversteuerungsbetrag ist um die Beträge, die für die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entnommen wurden, zu vermindern.

(5) ¹Die Übertragung oder Überführung eines Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 Satz 1 bis 3 führt unter den Voraussetzungen des Absatzes 4 zur Nachversteuerung. ²Eine Nachversteuerung findet nicht statt, wenn der Steuerpflichtige beantragt, den nachversteuerungspflichtigen Betrag in Höhe des Buchwerts des übertragenen oder überführten Wirtschaftsguts, höchstens jedoch in Höhe des Nachversteuerungsbetrags, den die Übertragung oder Überführung des Wirtschaftsguts ausgelöst hätte, auf den anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil zu übertragen.

(6) ¹Eine Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach Absatz 4 ist durchzuführen

1. in den Fällen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe im Sinne der §§ 14, 16 Abs. 1 und Abs. 3 sowie des § 18 Abs. 3,
2. in den Fällen der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft sowie in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft,
3. wenn der Gewinn nicht mehr nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt wird oder
4. wenn der Steuerpflichtige dies beantragt.

²In den Fällen der Nummern 1 und 2 ist die nach Absatz 4 geschuldete Einkommensteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen oder seines Rechtsnachfolgers in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren seit Eintritt der ersten Fälligkeit zinslos zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre.

(7) ¹In den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 hat der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen. ²In den Fällen der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zu Buchwerten nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes geht der für den eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag auf den neuen Mitunternehmeranteil über.

(8) Negative Einkünfte dürfen nicht mit ermäßigt besteuerten Gewinnen im Sinne von Absatz 1 Satz 1 ausgeglichen werden; sie dürfen insoweit auch nicht nach § 10d abgezogen werden.

(9) ¹Zuständig für den Erlass der Feststellungsbescheide über den nachversteuerungspflichtigen Betrag ist das für die Einkommensbesteuerung zuständige Finanzamt. ²Die Feststellungsbescheide können nur insoweit angegriffen werden, als sich der nachversteuerungspflichtige Betrag gegenüber dem nachversteuerungspflichtigen Betrag des Vorjahres verändert hat. ³Die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 können mit dem Einkommensteuerbescheid verbunden werden.

(10) ¹Sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a oder b der Ab-

gabenordnung gesondert festzustellen, können auch die Höhe der Entnahmen und Einlagen sowie weitere für die Tarifiermittlung nach den Absätzen 1 bis 7 erforderliche Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden. ²Zuständig für die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 ist das Finanzamt, dass für die gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung zuständig ist. ³Die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 können mit der Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung verbunden werden. ⁴Die Feststellungsfrist für die gesonderte Feststellung nach Satz 1 endet nicht vor Ablauf der Feststellungsfrist für die Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung.

(11) ¹Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit der Steuerpflichtige einen Antrag nach Absatz 1 stellt oder diesen ganz oder teilweise zurücknimmt und sich die Besteuerungsgrundlagen im Einkommensteuerbescheid ändern. ²Dies gilt entsprechend, wenn der Erlass, die Aufhebung oder Änderung des Einkommensteuerbescheids mangels steuerlicher Auswirkung unterbleibt. ³Die Feststellungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, auf dessen Schluss der nachversteuerungspflichtige Betrag des Betriebs oder Mitunternehmeranteils gesondert festzustellen ist.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

...

(48) § 34a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

...

Autor: Dr. Klaus **Stein**, Rechtsanwalt/Steuerberater, PKF Osnabrück
WMS Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, WMS Rechtsanwälte
Gbr, Osnabrück

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 34a

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation zu § 34a	1	D. Geltungsbereich des § 34a	
B. Rechtentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich		I. Sachlicher Geltungsbereich des § 34a	15
I. Rechtentwicklung	2	II. Persönlicher Geltungsbereich des § 34a	16
II. Zeitlicher Anwendungsbereich des § 34a	3	III. Anwendung des § 34a bei Auslandsbeziehungen	
C. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit des § 34a mit EU-Recht		1. Ausländische Einkünfte bei unbeschränkter Steuerpflicht	17
I. Bedeutung des § 34a		2. Anwendung des § 34a bei beschränkter Steuerpflicht	18
1. Rechtssystematische Bedeutung	5	3. Abkommensberechtigung bei Mitunternehmern	19
2. Grund der Neuregelung	6	4. Nachsteuer	20
3. Alternativkonzepte	7	E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
4. Zweck des § 34a: Angehörte Belastungsneutralität und Besteuerung nach dem Vorbild der Kapitalgesellschaft	8	I. Verhältnis zu § 35	25
II. Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung	10	II. Verhältnis zu § 34c	26
III. Vereinbarkeit mit Europarecht	11	III. Verhältnis zu § 37	27

Erläuterungen zu § 34a

	Anm.		Anm.
A. Ausübung des Wahlrechts und Steuersatz (Abs. 1)		II. Antragsersfordernis und sachlicher Bezugspunkt des Wahlrechts	
I. Sondertarif für Gewinne als Bestandteil des zu versteuernden Einkommens (Abs. 1 Satz 1)		1. Antrag	35
1. Im zu versteuernden Einkommen enthaltene Gewinne	30	2. Objektbezogene Betrachtung	36
2. Nicht entnommene Gewinne als Bestandteil des zu versteuernden Einkommens	31	3. Betriebsbegriff	37
3. Begünstigte Gewinne	32	4. Mitunternehmerschaft	
4. Sondertarif	33	a) Begriff des Mitunternehmers	38
5. Ausnahme für außerordentliche Einkünfte	34	b) Mehrstufige Personengesellschaften	39
		5. Veranlagungszeitraum	40
		6. Zuständiges Finanzamt	41
		III. Einschränkungen für Mitunternehmeranteile (Abs. 1 Satz 3)	42

	Anm.		Anm.
IV. Erweiterte Möglichkeit zur Antragsrücknahme (Abs. 1 Satz 4)	43	b) Verwendungsreihenfolge und Einsparungseffekt	63
V. Besondere Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist (Abs. 1 Satz 5)	44	3. Vorangegangene gesonderte Feststellung	64
B. Definition des nicht entnommenen Gewinns (Abs. 2)		II. Steuersatz bei Nachversteuerung (Abs. 4 Satz 2)	65
I. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich		III. Ausnahme für Erbschaft- und Schenkungsteuer (Abs. 4 Satz 3)	66
1. Ausschluss anderer Gewinnermittlungsarten	45	E. Verhältnis des § 34a zu § 6 Abs. 5 (Abs. 5)	
2. Zweistufige Gewinnermittlung	46	I. Übertragung oder Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern (Abs. 5 Satz 1)	70
3. Organschaft	47	II. Unterbleiben der Nachversteuerung bei Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (Abs. 5 Satz 2)	
II. Positiver Saldo von Einlagen und Entnahmen		1. Unterbleiben der Nachversteuerung	71
1. Positiver Saldo	48	2. Antragsersfordernis	72
2. Entnahmen	49	3. Begrenzung durch den Buchwert und Buchwertfortführung	73
3. Einlagen	50	4. Begrenzung durch den Nachversteuerungsbetrag	74
4. Zeitraum	51	5. Entnahmereihenfolge	75
5. Besonderheiten bei Mitunternehmenschaften	52	6. Aufnehmender Betrieb oder Mitunternehmeranteil	76
C. Begünstigungsbetrag und Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (Abs. 3)		F. Vorzeitige Nachversteuerung (Abs. 6)	
I. Begünstigungsbetrag (Abs. 3 Satz 1)	55	I. Voraussetzungen für eine vorzeitige Nachversteuerung	
II. Nachversteuerungspflichtiger Betrag (Abs. 3 Satz 2)	56	1. Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)	80
III. Gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (Abs. 3 Satz 3)	57	2. Einbringung bzw. Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2)	81
D. Durchführung der Nachversteuerung (Abs. 4)		3. Wechsel der Gewinnermittlungsart (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3)	82
I. Gewinnübersteigende Entnahmen als Auslöser der Nachversteuerung (Abs. 4 Satz 1)		4. Antrag auf Nachversteuerung (Abs. 6 Satz 1 Nr. 4)	83
1. Überentnahme		II. Stundungsmöglichkeit (Abs. 6 Satz 2)	84
a) Begriff der Überentnahme	60		
b) Vorrang des Übergangs des nachversteuerungspflichtigen Betrags	61		
2. Nachversteuerung			
a) System der Nachversteuerung	62		

Anm.

Anm.

G.	Verhältnis des § 34a zu § 6 Abs. 3 und zu § 24 UmwStG (Abs. 7)	
I.	Unentgeltliche Betriebsübergänge (Abs. 7 Satz 1)	90
II.	Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG (Abs. 7 Satz 2)	91
H.	Verlustausgleich (Abs. 8)	95
I.	Feststellungsbescheide und Bindungswirkung (Abs. 9)	100

J.	Gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Zwecke der Thesaurierungsbegünstigung (Abs. 10)	105
K.	Änderung einheitlicher und gesonderter Feststellungen des nachversteuerungspflichtigen Betrags (Abs. 11)	110

Allgemeine Erläuterungen zu § 34a

Schrifttum: Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern bei der ERNST & YOUNG AG, BB-Forum: Grundsätzliche Überlegungen zu einem T-Modell zur Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns bei Personenunternehmen, BB 2005, 1653; FECHNER/LETHAUS, Die Tarifrücklage – Eine Alternative zur satzermäßigten Besteuerung von Personenunternehmen, Inst. FuSt.-Schrift Nr. 437, Bonn 2006; HEY, Unternehmensteuerreform: Integration von Personenunternehmen in die niedrige Besteuerung thesaurierter Gewinne, in: Festschr. Raupach, Köln 2006, 479; BÄUMER, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG – einzelne Anwendungsprobleme mit Lösungsansätzen, DStR 2007, 2089; BINZ, Unternehmensteuerreform 2008: Rechtsformspezifische Steuerwirkungen im Überblick, DStR 2007, 1692; CORDES, Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG n.F. bei Personenunternehmen – Analyse der Be- bzw. Entlastungswirkungen bei der laufenden Besteuerung und Auswirkungen auf Umstrukturierungen, WPg. 2007, 526; DÖRFLER/GRAF/REICHL, Die geplante Besteuerung von Personenunternehmen ab 2008 – Ausgewählte Problembereiche des § 34a EStG im Regierungsentwurf, DStR 2007, 645; FÖRSTER, Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 760; FORST/SCHAAF, Die Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften, EStB 2007, 263; GOEBEL/UNGEMACH/SCHMIDT/SIEGMUND, Outbound-Investitionen über ausländische Personengesellschaften im DBA-Fall unter Inanspruchnahme des Thesaurierungsmodells i.S.d. § 34a EStG; ISrR 2007, 877; GRAGERT/WISSBORN, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, NWB F. 3, 14621; GRÜTZNER, Die vorgesehene Begünstigung nicht entnommener Gewinne, StuB 2007, 295; HARLE/KULEMANN, Besteuerung der Kapital- und Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 – ein Belastungsvergleich, GmbHR 2007, 1138; HERZIG, Reform der Unternehmensbesteuerung, WPg. 2007, 11; HERZIG/LOCHMANN, Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 1037; HEY, Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E, DStR 2007, 925; HÖLZERKOPF/TAETZNER, Steuerfalle für mittelständische Personengesellschaften? – Die neue Verwendungsreihenfolge des § 34a heißt BiFo, BB 2007, 2769; HOMBURG/HOUBEN/MAITERTH, Rechtsform und Finanzierung nach der Unternehmensteuerreform 2008, WPg. 2007, 376; KAMINSKI/HOFMANN/KAMINSKAITE, Erste Überlegungen zur Rechtsformwahl nach dem Entwurf zur Unternehmensteuerreform, Stbg. 2007, 161, 210; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Unternehmensteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick, BB 2007, 523; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, in: ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, Bonn 2007, 20; KLEINEIDAM/LIEBCHEN, Die Mär von der Steuerentlastung durch die Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 409; KNIEF/NIENABER, Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 – ein Belastungsvergleich mit Fokus auf den Mittelstand, BB 2007, 1309; LAUSTERER/JETTER, Thesaurierungsbegünstigung, in: BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007, 9; LEY, Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 unter besonderer Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung, KÖSDI 2007, 15737; LEY/BRANDENBERG, Unternehmensteuerreform 2008: Thesaurierung und Nachversteuerung bei Personenunternehmen, FR 2007, 1085; LÜHN/LÜHN, Vergleich der Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008, StuB 2007, 253; PFLÜGER, Unternehmensteuerreform 2008: Wann lohnt sich die Gewinnthesaurierung?, GStB 2007, 390; POHL, Außerbilanzieller Korrekturen bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG, BB 2007, 2483; RODEWALD/POHL, Unternehmensteuerreform 2008: Auswirkungen auf Gesellschafterbeziehungen und Gesellschaftsverträge, DStR 2008, 724; ROGALL, Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen, in: SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 409; SCHIFFERS, Die mittelständische GmbH & Co. KG im Rechtsformvergleich nach der Unternehmensteuerreform 2008, GmbHR 2007, 505; SCHIFFERS, Unternehmensteuerreform 2008: Sondertarif für nicht entnommene Gewinne nach § 34a EStG – Fluch oder Segen?, GmbHR 2007, 841; SCHIFFERS, Die Tarifänderung für GmbH und GmbH & Co. KG nach der Unternehmensteuerreform 2008 und ihre Konsequenzen, GmbH-StB 2007, 243; SCHIFFERS, Neue Thesaurierungsbegünstigung der GmbH & Co. KG – Handlungsbedarf im Hinblick auf die erstmalige Anwendung, GmbH-StB 2007, 345; SCHMITT, Un-

ternehmensteuerreform 2008: Personengesellschaften, Stbg. 2007, 573; SCHREIBER/OVERESCH, Reform der Unternehmensbesteuerung, DB 2007, 813; SCHREIBER/RUF, Reform der Unternehmensbesteuerung: ökonomische Analyse bei Unternehmen mit inländischer Geschäftstätigkeit, BB 2007, 1099; SCHULTES-SCHNITZLEIN/KEESE, Steuersatzermäßigung für Personengesellschaften – Neue Aspekte für die Rechtsformwahl, NWB F. 3, 14683; SCHULTES-SCHNITZLEIN/KEESE, Die neue Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen ab 2008 – Neuen Gestaltungsspielraum richtig nutzen, NWB F. 2, 9743; SCHULZE ZUR WIESCHE, Folgen der Entlastung des nicht entnommenen Gewinns für die Ertragsbesteuerung der Personengesellschaft, DB 2007 1610; THIEL/STERNER, Entlastung der Personenunternehmen durch Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns, DB 2007, 1099; WIESE/KLASS/MÖHRLE, Der Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 – Überblick und erste Anmerkungen, GmbHR 2007, 405; WILK, Unternehmensteuerreform 2008: Wie effizient ist die Begünstigung nicht entnommener Gewinne von Personenunternehmen?, DStZ 2007, 216; WINKELJOHANN/FUHRMANN, Renaissance der Personengesellschaften in der betriebswirtschaftlichen Rechtsformwahl?, BFuP 2007, 464; WINKELJOHANN/FUHRMANN, Tarifbegünstigung für thesaurierte Gewinne von Personenunternehmen, in: PRICEWATERHOUSECOOPERS AG, Unternehmensteuerreform 2008, Stuttgart 2007, 27; BAREIS, Vom Nutzen der doppelten Buchführung für das Steuerrecht – Anmerkungen zu BFH I R 74/06 und zur Auslegung des § 34a EStG, FR 2008, 537; BINDL, § 34a EStG bei Umwandlungen, DB 2008, 949; BLUM, Wann lohnt sich die Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008?, BB 2008, 322; CREZELIUS, Zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, in: Festschr. Reiß, Köln 2008, 399; FECHNER/BÄUML, Replik zum Aufruf der Wissenschaft zur Abschaffung der satzermäßigten Besteuerung thesaurierter Gewinne von Personenunternehmen, DB 2008, 1652; FELLINGER, Tarifbegünstigung nicht entnommener Gewinne: Das Anwendungsschreiben zu § 34a EStG, DB 2008, 1877; GRAGERT/WISSBORN, Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG – Erläuterungen zum Anwendungsschreiben vom 11.8.2008; NWB F. 3, 15251; GRÜTZNER, Die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG, StuB 2008, 745; HOUBEN/MAITERTH, „Reichensteuer“ und Thesaurierungsbegünstigung versus 42%iger Spitzensteuersatz, FR 2008, 1044; HOUBEN/MAITERTH, Optimale Nutzung und Wirkungen von § 34a EStG, StuW 2008, 228; HUSKEN/SCHMIDT/SIEGMUND, Steuerfreie Einnahmen jetzt mehr als steuerfrei?, BB 2008, 1204; JORDE/GÖTZ, Kapital- oder Personengesellschaft, BB 2008, 1032; KAMINSKI, Ausgewählte Überlegungen zur Rechtsformwahl nach der Unternehmensteuerreform 2008, StuB 2008, 3; KAVCIC, Steuerbelastungsunterschiede durch Einführung der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG: Verbesserungsmöglichkeiten/Lösungsalternativen, FR 2008, 404; KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Internationale Aspekte der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG: Steuersatz- und Anrechnungseffekte bei grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit, Ubg. 2008, 741; KLEINE-ROSENSTEIN, Die neue Thesaurierungsbegünstigung bei Personenunternehmen, BBK 2008, 1325; KNIRSCH/MAITERTH/HUNDSDOERFER, Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung, DB 2008, 1405; KRANE/CZISZ, Thesaurierungsbegünstigung: Auswirkung auf Steuerbelastung nicht begünstigter Einkünfte, GStB 2008, 302; LEY, Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 34a EStG – Eine erste Analyse ausgewählter Teile des im Entwurf vorliegenden BMF-Schreibens, Ubg. 2008, 13; LEY, Die Sondertatbestände der Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 34a Abs. 5–7 EStG – Anmerkungen zu den Ausführungen des im Entwurf vorliegenden BMF-Schreibens, Ubg. 2008, 214; LOTHMANN, Aktienanlage in der gewerblich geprägten thesaurierenden Personengesellschaft als Alternative zur Abgeltungsteuer, DStR 2008, 945; MEYER/STERNER, Thesaurierung und Nachversteuerung – BMF-Schreiben und JStG 2009, Ubg. 2008, 733; NACKE, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in der Praxis optimal nutzen, GStB 2008, 99; PAUS, Die Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) – Der – nicht immer überzeugende – Einführungserslass des BMF, EStB 2008, 322; PAUS, Gewinnthesaurierung bei Übertragung von WG und Betrieben, EStB 2008, 365; PAUS, Gewinnthesaurierung: Einzelunternehmen/Personengesellschaft oder GmbH? Einflussfaktoren, Gestaltungsmöglichkeiten und Gefahrenquellen, EStB 2008, 403; POHL, Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in Organisationsfällen, DB 2008, 84; POHL, Thesaurierungsbegünstigung und Nachversteuerung bei Umstrukturierung von Personenunternehmen nach § 6 Abs. 5 EStG – Zugleich Anmerkung zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a EStG, BB

2008, 1536; ROGALL, Thesaurierungsbegünstigung – Regelungslücken bei der Organshaft und der doppelstöckigen Personengesellschaft, DStR 2008, 429; ROHLER, Wechselwirkung der neuen Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) mit der Steuerermäßigung nach § 35 EStG, GmbH-StB 2008, 238; RÜD, Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG, Abgeltungsteuer (ab 2009) und Schatteneffekt, FR 2008, 413; SCHANZ/KOLLRUSS/ZIPFEL, Zur Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen: Stand der Diskussion und Beispiele, DStR 2008, 1702; SCHIEMANN, Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG bei Personenunternehmen – ein dynamisches Entscheidungsmodell, Stbg. 2008, 141; SCHIFFERS, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, DStR 2008, 1805; SCHIFFERS/KÖSTER, Gestaltungshinweise zur Unternehmensbesteuerung zum Jahreswechsel 2008/2009, DStZ 2008, 830; SCHULZE ZUR WIESCHE, Thesaurierungsbegünstigung: Der nachversteuerungspflichtige Betrag im Rahmen einer betrieblichen Erbaueinadersetzung, DB 2008, 1933; SIEGEL, Zu Diagnose und Therapie bei § 34a EStG, FR 2008, 1438; SÖFFING, Der im zu versteuernden Einkommen nicht enthaltene Gewinn im Sinne des § 34a EStG, DStZ 2008, 471; STEIN, Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) im Internationalen Steuerrecht, in LÜDICKE, Unternehmensteuerreform 2008 im internationalen Umfeld, Köln 2008, 75; WACKER, Notizen zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, FR 2008, 605; GRÜTZNER, Neuregelung zur Steuerermäßigung nicht entnommener Gewinne durch das JStG 2009, StuB 2009, 182; HARLE/GEIGER, Die Auswirkung betrieblicher Übertragungsvorgänge und Überentnahmen auf die Nachversteuerung nach § 34a EStG, BB 2009, 587; HARLE/GEIGER, § 34a EStG: Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne, StBp. 2009, 1, 39; HENKEL, Gestaltungsansätze bei der neuen Thesaurierungsbegünstigung nutzen, GStB 2009, 122; LEVEDAG, Anpassungsbedarf von Gesellschaftsverträgen bei Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 anhand ausgewählter Problemfälle, GmbHR 2009, 13; NIEHUES/WILKE, Anmerkungen zur Thesaurierungsbegünstigung in Umstrukturierungsfällen unter Berücksichtigung des Anwendungsschreibens zu § 34a EStG und der durch das JStG 2009 nicht umgesetzten gesetzgeberischen Änderungsüberlegungen, DStZ 2009, 14; SÖFFING/WORGULA, Gewinnbegriff des § 34a EStG – Außerbilanzielle Hinzurechnungen sind eingeschlossen, NWB 2009, 841; SÖFFING/WORGULA, Doppelstöckige Mitunternehmerschaft und nachversteuerungspflichtiger Betrag – Probleme der Thesaurierungsbegünstigung, NWB 2009, 916; WENDT, Personengesellschaften – Verluste und Gewinne, Stbg. 2009, 1; WENDT, „Meistbegünstigung“ des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG?, DStR 2009, 406.

A. Grundinformation zu § 34a

1

Die Thesaurierungsbegünstigung soll Personenunternehmen unter Beibehaltung der Rechtsform die Möglichkeit geben, an der niedrigen Thesaurierungsbelastung der KapGes. zu partizipieren. § 34a gewährt dazu eine Tarifentlastung nicht entnommener Gewinne mit einem besonderen StStz von 28,25 % auf Antrag des Stpfl. bei dessen ESt.-FA. Bei „gewinnübersteigender“ Entnahme erfolgt eine Nachversteuerung mit 25 % in den entsprechenden Folgejahren. Im Ergebnis handelt es sich nicht um eine endgültige StEntlastung, sondern lediglich um eine StStundung, die zu einem Zinsvorteil führt, dessen Höhe vom effektiven persönlichen EStStz, von der Unternehmensrendite und der Dauer der Thesaurierung abhängig ist (vgl. etwa LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085; HOUBEN/MAITERTH, FR 2008, 1044 [1046]; HOUBEN/MAITERTH, StuW 2008, 228 [234]; SCHANZ/KOLLRUSS/ZIPFEL, DStR 2008, 1702 [1706]). Im Ergebnis lohnt sich die Thesaurierungsbegünstigung vor allem im Bereich des Spitzensteuersatzes (HOUBEN/MAITERTH, FR 2008, 1044 [1045]), die deswegen anregen, den § 34a und die Reichensteuer für Unternehmensgewinne wieder abzuschaffen).

B. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

2

I. Rechtsentwicklung

§ 32b EStG 1951 (Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und des KStG v. 27.6.1951, BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Die 1951 eingeführte Sondertarifierung wurde bereits zwei Jahre später wieder aufgehoben (Gesetz v. 24.6.1953, BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192; dazu Voss, Inst. FuSt.-Schrift 324, 1994).

§ 34a EStG aF (StFreiheit bestimmter Zuschläge zum Arbeitslohn) wurde mit Wirkung zum 31.12.1974 durch das EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) aufgehoben und unverändert in § 3b übernommen (zur Rechtsentwicklung s. § 3b Anm. 2).

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Mit dem neu eingefügten § 34a wird erstmals eine Thesaurierungsbegünstigung für Einzelunternehmen und PersGes. in das EStG aufgenommen.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): In § 34a wurden nur verfahrensrechtl. Änderungen eingefügt. Das Anliegen der FinVerw., die als gestaltungsanfällig angesehenen Regelungen zur Überführung von WG iSd. § 34a Abs. 5 einzuschränken und die Anwendung des § 233a Abs. 2a AO auszuschließen (Empfehlungen der Ausschüsse des BRat, BRDrucks. 545/1/08, 29 f., unter Nr. 20 Buchst. a Doppelbuchst. bb und Buchst. c, sowie Plenum des BRat, BRDrucks. 545/08 [Beschluss], 20 f.) wurden vom BT-FinAussch. (BTDrucks. 16/11055, Synopse, 29 f.; 16/11108, 21 f. – Begründung) nicht aufgegriffen und letztlich im JStG 2009 nicht umgesetzt.

3

II. Zeitlicher Anwendungsbereich des § 34a

§ 34a ist nach § 52 Abs. 48 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (s. § 34a Anm. J 07–1) erstmals für den VZ 2008 anzuwenden. In der Anwendung auf Sachverhalte, die bereits vor dem Inkrafttreten des UntStReformG 2008 verwirklicht waren, liegt zwar eine grds. verbotene echte Rückwirkung, die jedoch wegen des optionalen vergünstigenden Charakters der Norm verfassungsrechtl. unbedenklich ist (BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 8; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 13). Auch die verfahrensrechtl. Änderungen des § 34a sind nach § 52 Abs. 48 idF des JStG 2009 v. 19.12.2008 auch für den VZ 2008 anzuwenden. Die Anwendung der verfahrensrechtl. Regelungen soll die praktische Anwendung erleichtern (BRDrucks. 545/08 [Beschluss], 25). Da keine materiellen Vorschriften geändert wurden und die verfahrensrechtl. Änderungen sich ausschließlich zugunsten der Stpfl. auswirken, ist auch das unproblematisch.

Gewerbetreibende mit abweichendem Wj. können § 34a für das Kj. in Anspruch nehmen, in dem das Wj. endet (§ 4a Abs. 2 Satz 2), so dass die Tarifbegünstigung erstmals für das Wj. 2007/2008 in Betracht kommt (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 19; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 10, 28). Personenunternehmen mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, die ein abweichendes Wj. haben, müssen den Gewinn und die Entnahmen sowie Einlagen auf die beiden Kj. nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 zeitanteilig aufteilen (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 19; KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 14; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 28). Enden in einem VZ mehrere (Rumpf-)Wj., ist

aufgrund der betriebsbezogenen Betrachtung für jeden Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil das Wahlrecht eröffnet (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 28). Bei Umstellung des Wj. werden die im gleichen VZ endenden Wj. saldiert betrachtet.

Einstweilen frei.

4

C. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit des § 34a mit EU-Recht

I. Bedeutung des § 34a

1. Rechtssystematische Bedeutung

5

§ 34a ist der Versuch, an der Rechtsform ansetzende Besteuerungsunterschiede auf Ebene der Tarifbelastung zu verringern. Positiver Effekt aus Sicht der Personenunternehmen ist die Wahrung des status quo in weiten Bereichen (s. auch GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14623]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15741]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088]; SCHIFFERS, GmbH-StB 2007, 243 [249]; kritisch HEY, Festschr. Raupach, 2006, 479 [484]), so zB bei der Möglichkeit zur steuerneutralen Übertragung von WG nach § 6 Abs. 3 oder § 6 Abs. 5, der Möglichkeit zur Verlustverrechnung und der Entnahme DBA-stbfreier ausländ. Betriebsstättengewinne ohne ertragstl. Belastung dieser Gewinnverwendung, dem fehlenden Risiko verdeckter Gewinnausschüttungen, der Abschreibbarkeit von Mehrwerten beim Erwerb von Personenunternehmen, der Möglichkeit der Anwendung des Splittingverfahrens und des individuellen progressiven StSatzes. Daneben bleiben Vorteile bei anderen Steuerarten, zB die StBefreiung bei der GrESt. (§§ 3, 5,6 GrEStG), der GewSt.-Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) und die deutlich geringere Belastungswirkung der GewSt. durch die pauschalierte Anrechnung nach § 35 erhalten. Außerdem bestehen – unverändert – außerstl. Vorteile, zB im Bereich der – fehlenden – Mitbestimmung und Publizität sowie in Form der höheren gesellschaftsrechtl. Flexibilität.

Diese Vorteile werden allerdings auf Ebene der Thesaurierungsbegünstigung durch etliche Nachteile erkaufte. Die Technik der Tarifvergünstigung hat kein Vorbild und wirft allein deshalb viele Zweifelsfragen auf (WENDT, Stbg. 2009, 1 [5]). Sie ist weder ein Beitrag zur Vereinfachung des Steuerrechts noch erleichtert sie die Rechtsformwahl unter stl. Gesichtspunkten. Rechtsform-, Ergebnisverwendungs- und Finanzierungsneutralität bleiben Desiderate. Auch die Möglichkeiten, Gesellschafterdarlehen in den Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer zu verlagern, sind unterschiedlich. Während § 32d Abs. 2 Nr. 1 bei KapGes. – wenn auch in engen Grenzen – Gestaltungsmöglichkeiten offen lässt, besteht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 iVm. § 20 Abs. 8, § 32d Abs. 1 Satz 1 keine Möglichkeit, Gewinne mit Abgeltungsteuer auf die Gesellschafterebene zu transferieren (kritisch wegen der damit verbundenen Opportunitätskosten HOMBURG, DStR 2007, 686 [688 f.]; zur Zwischenschaltung einer GmbH vgl. zB KOLLRUSS, GmbHR 2007, 1133 [1134]). Besonders unglücklich sind die Lock-In-Effekte für Altgewinne und stfreie Gewinnanteile (s. Anm. 63). Wegen der Komplexität der Regelung und vielfacher Zielverfehlungen wurde seitens der Wissenschaft bereits die Abschaffung der Thesaurierungsbegünstigung gefordert (KNIRSCH/MAITERTH/HUNDSDOERFER, DB 2008, 1405

[1407]). Vertreter großer PersGes. regen umgekehrt an, die eklatanten Mängel des § 34a zu beseitigen (FECHNER/BÄUML, DB 2008, 1405).

In der Beratungspraxis stellt sich zusätzlich die Frage, ob eine Anpassung der Steuerklauseln der Gesellschaftsverträge von PersGes. sinnvoll ist. Zu denken ist etwa zur Erreichung des gesetzgeberischen Ziels der EK-Stärkung eine Anpassung der Thesaurierungsregelungen oder an die Berücksichtigung des § 34a bei der Ermittlung der zulässigen Steuerentnahme (vgl. etwa RODEWALD/POHL, DStR 2008 724 ff.).

6 2. Grund der Neuregelung

Kern der Unternehmensteuerreform 2008 ist die Steigerung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland durch die Senkung des KStSatzes auf 15 %. Im Zusammenspiel mit den Änderungen bei der GewSt. liegt die StBelastung einer KapGes. bei einem GewStHebesatz von 400 % bei knapp 30 %. Durch die gleichzeitige Erstreckung der sog. Reichensteuer (Erhöhung des EStTarifs in der oberen Proportionalzone von 42 % auf 45 % für Stpfl. mit einem zvE von mehr als 250 000 € bzw. 500 000 € im Fall der Zusammenveranlagung) auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb infolge des Auslaufens der zeitlichen Begrenzung der Ausnahmeregelung des § 32c erwächst KapGes. ein gravierender – verfassungsrechtl. angesichts der Höhe der Belastungsunterschiede bedenklicher – Wettbewerbsvorteil (HEY, Festschr. Raupach 2006, 479 [481]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, BB 2007, 523 [526]; Wissenschaftl. Beirat des Fachbereichs Steuern bei der ERNST & YOUNG AG, BB 2005, 1653).

7 3. Alternativkonzepte

Der Gesetzgeber hat im Zuge der Grundlegendiskussion über eine Unternehmensteuerreform die Schwierigkeiten eines umfassenden Ansatzes für eine von der Rechtsform unabhängige Besteuerung als zu groß angesehen und die zur Diskussion gestellten Konzepte etwa einer einheitlichen Unternehmensteuer oder der KStOption nicht aufgegriffen (vgl. die Übersicht über die Reformalternativen bei SEER, Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung, 2005, 124 ff.; HEY, Festschr. Raupach, 2006, 479 [484 ff.]; SCHÖN/SCHREIBER/SPENGLER/WIEGARD, Stbg. 2006, 103; BAREIS/SIEGEL, DB 2006, 748; HOMBURG, BB 2005, 2382).

§ 34a lässt den grundsätzlichen Dualismus von PersGes. mit transparenter Besteuerung einerseits und KapGes. mit intransparenter Besteuerung andererseits bestehen, wenn auch die Einführung proportionaler StSätze einen Fremdkörper im System der transparenten Besteuerung mit progressivem Tarifverlauf darstellt (LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [10] sprechen deswegen von einer Durchbrechung des Transparenzprinzips).

Dabei hat der Gesetzgeber sich nicht für die Umsetzung des von FECHNER/LETHAUS (Inst. FuSt.-Schrift Nr. 437, 2006) vorgestellten Konzepts einer Tarifrücklage entschieden, sondern im Wesentlichen den Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats des Fachbereichs Steuern bei der ERNST & YOUNG AG zu einem T-Modell zur Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns bei Personenunternehmen (BB 2005, 1653 ff.) aufgegriffen (KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, BB 2007, 523 [526]; SCHIFFERS, GmbH-StB 2007, 243 [245 Fn. 5]; SCHMIDT-WACKER XXVIII. § 34a Rn. 4).

4. Zweck des § 34a: Angenäherte Belastungsneutralität und Besteuerung nach dem Vorbild der Kapitalgesellschaft 8

Das Ziel der Rechtsformneutralität wird nicht verfolgt, sondern vielmehr innerhalb des bestehenden Systems der transparenten Besteuerung eine Tarifentlastung für nicht entnommene Gewinne gewährt, also ein belastungsneutraler Ansatz gewählt (BTDrucks. 16/4841, 31 f., 62; HEY, DStR 2007, 925 [926 f.]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 410; dagegen spricht die Gesetzesbegründung teilweise noch vom Ziel annähernder Rechtsformneutralität, BTDrucks. 16/4841, 29). Die Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns soll die Investitionsfähigkeit der Personenunternehmen durch eine verbesserte Eigenkapitalbildung erhöhen (BTDrucks. 16/4841, 30). In Anlehnung an die Besteuerung der KapGes. wurde dazu ein zweistufiges System geschaffen, bei dem Gewinne bei The-saurierung zunächst einer ermäßigten Besteuerung unterliegen und im Fall der Entnahme einer Nachversteuerung unterworfen werden.

Das Ziel der Belastungsneutralität verfehlt § 34a aber in typischen Konstellationen infolge der Nichtbegünstigung der nicht abziehbaren BA und der Notwendigkeit der Steuerentnahme mit entsprechend reduziertem Begünstigungsvolumen weitgehend (vgl. etwa die Berechnungsschemata bei BINZ, DStR 2007, 1692 [1694]; CORDES, WPg. 2007, 526 [528]; HOUBEN/MAITERTH, StuW 2008, 228 [229 ff.]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, BB 2007, 523 [526 f.]), so dass bei einem GewStHebesatz von 400 % insgesamt eine StBelastung von 36,16 % verbleibt (32,25 % ohne Berücksichtigung der Steuerentnahme, vereinfachte Berechnung):

	Normal- besteuerung		Thesaurierungs- begünstigung	
I. Fondsebene (GmbH & Co. KG)				
1. Gewinn vor Steuern		100,00		100,00
2. Gewerbesteuer	400,00 %	-14,00	400,00 %	-14,00
II. Gesellschafterbene				
1. ESt/KSt	45,00 %	45,00	45,00 %	-21,01
2. SolZ	5,50 %	2,48	5,50 %	-1,16
3. Anteiliger Gewinn Normalbesteuerung		0,00		36,17
4. Thesaurierungsvolumen (steuerpflichtiger Gewinnanteil)		0,00		63,83
5. ESt auf 5.	0,00 %	0,00	45,00 %	-16,28
6. ESt auf 6.	0,00 %	0,00	28,25 %	-18,03
7. ESt insgesamt	45,00 %	-45,00		-34,31
8. GewSt-Anrechnung	3,80	13,30	3,80	13,30
9. Verbleibende ESt		-31,70		-21,01
10. SolZ	5,50 %	-1,74	5,50 %	-1,16
11. Steuerbelastung Gesellschafterebene bei Thesaurierung		-33,44		-22,16
12. Gewinn nach Steuern		52,56		63,84
Steuerbelastung Gesellschaft und Gesellschafterebene bei Thesaurierung				-36,16
III. Gesellschafterebene bei Entnahme/Ausschüttung				
1. Ausschüttung (nur steuerpflichtiger Teilbetrag)				63,83
2. abzgl. ESt auf Beg.			28,25 %	-18,03
3. abzgl. SolZ auf Beg.			5,50 %	-0,99
4. Nachbesteuerungsbetrag				44,81
5. GewSt				
6. Nachbesteuerung/Abgeltungssteuer/ESt			25,00 %	-11,20
7. Anrechnung GewSt				
8. Verbleibende ESt				
9. SolZ			5,50 %	-0,62
10. Steuerbelastung Gesellschafterebene bei Entnahme/Ausschüttung		0,00		-11,82
11. Gewinn nach Steuer		52,56		15,85
IV. Gesamtsteuerbelastung I bis III		-47,44		-47,98

Eine weitergehende Belastungsneutralität hätte sich realisieren lassen, wenn der Gesetzgeber den Vorschlag zur Gestaltung der Tarifrücklage von FECHNER/LETHAUS (Inst. FuSt.-Schrift 437, 2006, 9 ff.) aufgegriffen hätte. Die Kombination aller anderen Vorteile der Besteuerung von Personenunternehmen mit einer belastungsneutralen Tarifrücklage wurde offenbar als übermäßige Begünstigung empfunden (HEY, DStR 2007, 925 [927]). Eine vollständige Gleichbelastung lässt sich aber ohnehin solange nicht erzielen, wie unterschiedliche Strukturprinzipien die Besteuerung bestimmen (HEY, DStR 2007, 925 [927]; DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 [649]). Für die teleologische Interpretation gibt die Belastungsneutralität als Gesetzeszweck daher wenig Orientierungsmaßstäbe.

Die Vergünstigung ist teils personen-, teils betriebsbezogen gestaltet. Der Gesetzgeber möchte durch die betriebsbezogene Betrachtungsweise zum einen eine weitere Parallele zur Besteuerung der KapGes., zum anderen die Stärkung der Eigenkapitalbasis auf der Ebene der Unternehmen selbst erreichen (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [411]). Innerhalb des Systems der transparenten Besteuerung lässt sich dieses Ziel aber nur eingeschränkt verfolgen, weil die notwendige Einbeziehung der Sonder- und Ergänzungsbilanzen bei PersGes. sowie die Besonderheiten mehrstöckiger PersGes. auf einer rein stl. Betrachtungsweise beruhen. Im Rahmen der systembedingten Einschränkungen kann sich die teleologische Interpretation an dem Ziel orientieren, die Bildung von Eigenkapital und mithin die Innenfinanzierungsmöglichkeit von Investitionen zu fördern (BREITHECKER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG, 2007, EStG § 34a Rn. 1; HEY, DStR 2007, 925; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 504). Zudem erscheint es erwägenswert, die zweistufige Besteuerung an dem Vorbild der KapGes. auszurichten, weil die Belastungsneutralität durch Analogie zur Abgeltungssteuer hergestellt werden soll (BTD Drucks. 16/4841, 32) – allerdings nur insoweit, wie dies im System der transparenten Besteuerung ein sinnvoller Maßstab sein kann.

9 Einstweilen frei.

10

II. Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung

Gebot der rechtsformneutralen Besteuerung: Im Schrifttum umstritten ist die Frage, ob eine Gleichbehandlung unterschiedlicher Unternehmensformen als Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes geboten ist (bejahend LANG, StuW 1990, 107 [115 f.]; JACHMANN, DStJG 23 [2000], 9 [41]; HEY, DStJG 24 [2001], 155 [166 ff., 180]; BALMES, DStJG Sonderband Unternehmensbesteuerung, 2001, 25 [33 ff.]; Ableitung aus den Freiheitsrechten: KIRCHHOFF, StuW 2002, 3 [11, 18]; ablehnend HOMBURG/BOLIK, BB 2005, 2330 [2335]). Da § 34a den Gedanken der Rechtsformneutralität nur punktuell befördert, ist die Frage nach wie vor von Bedeutung. Nach dem Beschluss des BVerfG zu § 32c aF ist es der Gesetzgebung im Rahmen der Gestaltungsfreiheit allerdings unbenommen, an die zivilrechtl. Rechtsformunterschiede anzuknüpfen (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 Tz. 114). Damit dürfte Rechtsformneutralität nicht mehr als verfassungsrechtl. Gebot, sondern primär als rechtspolitisches Desiderat zu betrachten sein (vgl. auch DRÜEN, GmbHR 2008, 393 [403]).

Ausschließliche Begünstigung der Gewinneinkünfte: Innerhalb der Personenunternehmen werden weitere Unterscheidungen vorgenommen. So werden nur die Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3, nicht aber die ande-

ren Einkunftsarten (§ 34a Abs. 1 Satz 1) begünstigt. Diese Ungleichbehandlung innerhalb des Systems der transparenten Besteuerung muss gerechtfertigt werden können.

Der Beschluss des BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 (BVerfGE 116, 164 Tz. 102 ff.) stützt sich für die Begünstigung der gewerblichen Einkünfte durch § 32c aF auf das Argument der internationalen Wettbewerbsfähigkeit. Bei typisierender Betrachtung kann dies die Beschränkung der Begünstigung auf Gewinneinkünfte auf den ersten Blick ebenfalls rechtfertigen, sofern man Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei großen, international tätigen PersGes. betrachtet (vgl. auch HEY, DStR 2007, 925 [931]; LANG, Festschr. Reiß, 2008, 379 [385 f.]). Jedoch begründet die Einbeziehung der anderen Gewinneinkünfte gewisse Zweifel (s. WILK, DStZ 2007, 216 [218]: niedergelassener Arzt vs. angestellter Arzt), weil gerade bei typisierender Betrachtungsweise ein internationaler Wettbewerb im Bereich der Einkünfte nach §§ 13 und 18 kaum feststellbar ist. Selbst die großen internationalen Freiberufler-Sozietäten dürften die für Deutschland wettbewerbsrelevanten Dienstleistungen im Wesentlichen im Inland erbringen. Allerdings ist insoweit Voraussetzung der Begünstigung, dass diese den Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, was typischerweise nur größere Unternehmen auf sich nehmen (verbunden mit dem möglichen Nachteil der Besteuerung eines Übergangsgewinns). Das Prinzip der synthetischen ESt. (kritisch zur Abgeltungssteuer etwa HEY, BB 2007, 1303 [1308]) wird nicht gänzlich aufgegeben, sondern es werden lediglich Stundungseffekte gewährt, weswegen im Rahmen des § 34a ein deutlich geringeres Ausmaß der Ungleichbehandlung vorliegt als in § 32c aF, der einen endgültigen Vorteil gewährte. Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass idR nicht einzelne Normbestandteile isoliert betrachtet werden können, sondern die Summe der teils begünstigenden, teils belastenden Effekte zu beurteilen ist (HEY, DStR 2007, 925 [931]; WILK, DStZ 2007, 216 [218]). In der Gesamtbetrachtung dürfte die Ungleichbehandlung noch durch die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers gedeckt sein (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 12, KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 22; zweifelnd BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 14, 18 mwN).

Ausschluss der Einnahmen-Überschussrechnung: Innerhalb der Gewinneinkünfte ist nur die Ermittlung des Gewinns durch BV-Vergleich begünstigungsfähig. Eine Rechtfertigung des Ausschlusses der Einnahmen-Überschussrechnung kommt unter zwei Gesichtspunkten in Betracht. Zum einen fehlt es dieser an einer Kontenführung, auf der die Ermittlung der Entnahmen und Einlagen ansetzen kann (vgl. HERZIG, WPg. 2007, 11: erforderliche Nachvollziehbarkeit nicht gewährleistet; zustimmend ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [411]; KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 22). Da für Zwecke des § 4 Abs. 4a aber auch innerhalb der Einnahmen-Überschussrechnung die Entnahmen und Einnahmen ermittelt werden müssen, steht dieses Argument auf tönernen Füßen (ebenso SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 12; BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 14; DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 [648 Fn. 21]). Unter Berücksichtigung der Feststellungslast für begünstigende Steuernormen wäre eine fundierte und transparente Buchführung im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung ausreichend. Zum anderen stehen die Unternehmen, die größenordnungsbedingt (§ 141 AO) oder wegen der Art ihrer Einkünfte unabhängig von der Unternehmensgröße nicht zur Bilanzierung verpflichtet sind, typischerweise nicht im internationalen Wettbewerb. Zudem ist zu bedenken, dass durch verschiedene Gestaltungsmaßnahmen der Anwendungsbereich des § 34a erschlossen werden kann, wie durch

einen freiwilligen Wechsel zur Bilanzierung oder die Einbringung in eine mehrstöckige PersGes., bei der auf Ebene des Mutterunternehmens bilanziert wird (s. Anm. 45). Auch insoweit dürfte der Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers nicht überschritten sein.

Ausschluss der Bagatell-Beteiligungen an Personengesellschaften: Abs. 1 Satz 3 sieht für Mitunternehmeranteile als Voraussetzung der Begünstigung vor, dass der Anteil des Stpfl. am Gewinn mehr als 10 % beträgt oder 10 000 € übersteigt. Dieser Ausschluss der Bagatell-Beteiligungen könnte auf die damit bezweckte Vereinfachung und die typischerweise geringe Auswirkung des Ausschlusses von Stundungsvorteilen bei Kleinstbeteiligungen gestützt werden (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14624]). Inkonsistent ist es allerdings, wenn bei Betrieben von Einzelunternehmern keine Bagatellgrenze vorgesehen ist – während für den Ausschluss von Publikumsgesellschaften kein materieller Grund ersichtlich ist (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 12).

Keine Anwendung des individuellen Steuersatzes bei der Nachsteuer: Vorbehalte bestehen angesichts des Gebots der Folgerichtigkeit (BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 2001, 250) im Hinblick darauf, dass trotz Nachbildung der Abgeltungsteuer (BTDrucks. 16/1481, 32), anders als bei § 32d Abs. 6, keine Möglichkeit besteht, für die Nachbelastung den individuellen StSatz anzuwenden. Da die effektive Höhe der Vorbelastung abhängig von den verschiedensten Faktoren ist, kann man zur Rechtfertigung auch nicht auf die typisierende Gesamtbelastung in der Nähe des EStSpitzensatzes abstellen.

Kein Abzug der Kirchensteuer bei der Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Ertrags: Einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz hält NACKE (GStB 2008, 99 [101]) insoweit für möglich, als § 34a Abs. 3 keinen Abzug der Kirchensteuer bei der Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags vorsieht (dazu Anm. 56).

11

III. Vereinbarkeit mit Europarecht

§ 34a ist keinen grundsätzlichen europarechtl. Bedenken ausgesetzt. Lediglich die – durch den Wortlaut nicht geregelte – Anwendung des § 34a auf grenzüberschreitende Sachverhalte wirft Zweifelsfragen auf, die durch europarechtskonforme Interpretation zu lösen sind.

12–14 Einstweilen frei.

D. Geltungsbereich des § 34a

15

I. Sachlicher Geltungsbereich des § 34a

Begünstigt sind nur die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3), nicht aber die Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7). Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen unstreitig auch Einkünfte aus gewerblich geprägten und gewerblich infizierten PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 (PAus, EStB 2008, 322).

II. Persönlicher Geltungsbereich des § 34a

16

Die Thesaurierungsbegünstigung steht ausschließlich natürlichen Personen im Rahmen der ESt. offen (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 38; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088 f.]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 23 Rn. 41), was sich aus der Stellung im EStG ergibt und weil nur hier ein Entlastungsbedürfnis besteht.

III. Anwendung des § 34a bei Auslandsbeziehungen

1. Ausländische Einkünfte bei unbeschränkter Steuerpflicht

17

Nach DBA steuerfreie Auslandsgewinne: Im zVE sind nach DBA stbefreite ausländ. Betriebsstättengewinne nicht enthalten, so dass im Ergebnis für diese Gewinnbestandteile keine Notwendigkeit (keine Wahlmöglichkeit nach BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 18; str., s. Anm. 46) für einen begünstigten StSatz besteht (vgl. BTDrucks. 16/4841, 63; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2092]).

Steuerpflichtige Auslandsgewinne: Werden die ausländ. Betriebsstättengewinne nicht freigestellt, ist das Wahlrecht des § 34a Abs. 1 Satz 1 eröffnet (vgl. etwa BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 18; GOEBEL/UNGEMACH/SCHMIDT/SIEGMUND, IStR 2007, 877 [878]; FELLINGER, DB 2008, 1877 [1879]; JORDE/GÖTZ, BB 2008, 1032 [1036]; KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg. 2008, 741; WIPPERFÜRTH, DStR 2007, 2089 [2092]; KIRCHHOF/REISS VIII. § 34a Rn. 50). Das ist der Fall, wenn

- kein DBA besteht,
- ein DBA die Anrechnungsmethode für im DBA bestimmte passive Tätigkeiten vorsieht (Aktivitätsvorbehalt) und die Betriebsstätte passive Einkünfte iSd. DBA erzielt, so dass anstelle der üblicherweise vereinbarten Freistelungsmethode die Anrechnungsmethode zum Zuge kommt oder
- auf die nach DBA stbefreiten Betriebsstättengewinne aufgrund eines unilateralen Switch-Over nach § 50d Abs. 9 Satz 1 idF des JStG 2007 oder § 20 Abs. 2 AStG (nach EuGH v. 6.12.2007 – Rs. C-298/05 [Columbus Container], DStR 2007, 2308 weder Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit noch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit) die Anrechnungsmethode anwendbar ist.

Bezugspunkt des Wahlrechts: Das Wahlrecht ist nach Abs. 1 Satz 1 für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil gesondert auszuüben. Die ausländ. Betriebsstätte von unbeschränkt Stpfl. ist Bestandteil des Betriebs. Der Betriebsstättengewinn fließt als unselbständiger Bestandteil in den Gewinn des Betriebs ein (KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg. 2008, 741 [742]). Der Antrag ist mithin zu stellen in Bezug auf die sondertarifbaren Gewinne dieses Betriebs.

Bezugspunkt des Wahlrechts ist bei Mitunternehmerschaften mit Betriebsstätten im Ausland der inländ. Mitunternehmeranteil; die ausländ. Betriebsstätte ist Bestandteil des Betriebs der Mitunternehmerschaft (KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg. 2008, 741 [744]). Mitunternehmerschaften haben immer nur einen Betrieb (vgl. GROTHERR, IWB 2007, Gr. 3 F. 3, 1489 [1498]; KÖHLER, DStR 2007, 597 [598]; BRON, IStR 2008, 14 [15]). Die Qualifikation ausländ. Gesellschaften erfolgt nach einhelliger Meinung in einem zweistufigen Rechtstypenvergleich, bei dem zunächst die zivilrechtl. und dann die wirtschaftlichen Merkmale der ausländ. Gesellschaft mit den inländ. Gesellschaftsformen verglichen werden (BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II

1988, 588). Ist die ausländ. PersGes. einer inländ. vergleichbar, werden dem inländ. Mitunternehmer die Ergebnisse der ausländ. PersGes. im Rahmen transparenter Besteuerung entlang der Beteiligungsstruktur zugerechnet (Spiegelbildmethode), für die ohne Freistellung aufgrund eines DBA ebenfalls § 34a anwendbar ist (KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg. 2008, 741 [744]).

18 2. Anwendung des § 34a bei beschränkter Steuerpflicht

§ 34a gilt für unbeschränkt und beschränkt Stpfl. gleichermaßen, da § 50 keine Einschränkung vorsieht.

BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 1; BÄUMER, DStR 2007, 2089 (2092 f.); KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg. 2008, 741 (744); LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 (1088); SCHULTES-SCHNITZLEIN/KEESE, NWB F. 3, 14683 (14692); SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 11, 38; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 515; GRÜTZNER, StuB 2007, 295; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [2 f.]; KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 26.

Im Inboundfall kann daher der ausländ. (Mit-)unternehmer im Rahmen der beschränkten StPflcht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) das Wahlrecht des § 34a Abs. 1 ausüben.

Bei Anwendung der Anrechnungsmethode im Ansässigkeitsstaat des beschränkt Stpfl. ist das allerdings nur dann sinnvoll, wenn durch die Option nicht Anrechnungsvolumen verloren geht, insbes. also, wenn der EStSatz höher liegt als die inländ. Thesaurierungsbelastung (KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg. 2008, 741 [744]), wobei auch an die Problematik einer ggf. fehlenden Möglichkeit der Anrechnung der deutschen Nachsteuer auf die ausländ. ESt. zu denken ist.

Bezugspunkt des Wahlrechts ist nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 der Betrieb oder Mitunternehmeranteil. Aus Sicht des deutschen Steuerrechts besteht nur eine beschränkte StPflcht hinsichtlich der inländ. Betriebsstätte, auf die sich die Wahlmöglichkeit bezieht (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 3; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [443 f.]; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 39 [40]). Diese Beschränkung ist gleichsam die Kehrseite der Gewährung einer Tarifverschönerung bei nur beschränkter StPflcht. Die Ausübung des Wahlrechts bezogen auf den ausländ. Betrieb oder Mitunternehmeranteil würde voraussetzen, dass der beschränkt Stpfl. den Gewinn iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 (§ 5 ist nur auf inländ. Personenunternehmen anwendbar, vgl. auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVIII. § 15 Rn. 10) des Betriebs bzw. der Mitunternehmerschaft nach deutschem Steuerrecht ermittelt und alle weiteren Informationen bereitstellt, die erforderlich sind, um den § 34a in der Veranlagung zu berücksichtigen, nur um bezogen auf den inländ. Gewinn der Betriebsstätte in den Genuss der Sondertarifierung zu gelangen. Die umfassende Verpflichtung zur Gewinnermittlung und Mitwirkungspflichten würden im Rahmen der beschränkten StPflcht praktische Probleme für Stpfl. und FinVerw. auf und stellen eine erhebliche Belastung dar. Eine Folgefrage wäre zudem, ob eine unterlassene Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht für den ausländ. Betrieb und/oder die Verletzung der Mitwirkungspflichten eine Nachversteuerung auslösen (müssen), weil eine Gewinnermittlung iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 nicht mehr vorliegt (analog § 34a Abs. 6 Nr. 3 – Wechsel der Gewinnermittlungsart?). Diese Probleme werden vermieden, wenn man die Anwendung des § 34a auf die inländ. Betriebsstätte beschränkt. Allerdings ist diese Reduktion des Betriebsbegriffs mit Nachteilen für den Stpfl. verbunden, weil die Überführung aus der Betriebsstätte in das Stammhaus wie eine Entnahme zu behandeln wäre und die Thesaurierung in der Betriebsstätte sich auf die Grundsätze der Er-

mittlung des Dotationskapitals auswirken muss, so dass der abziehbare Zinsaufwand im Inland sinken muss. Aus europarechtl. Sicht könnte man eine Diskriminierung des Inbound-Sachverhalts rügen, weil bei unbeschränkter StPflcht eine Entnahme erst bei Überführung in das PV die Nachversteuerung auslöst (KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg. 2008, 741 [745]). Zu berücksichtigen sind zunächst die praktischen Schwierigkeiten bei der Feststellung einer Entnahme im Ausland. Zudem ist das – betriebsbezogene – Wahlrecht für einen begünstigten inländ. StSatz aufgrund der Tatsache, dass es nur für die inländ. Betriebsstätte ausgeübt werden kann, (denk)notwendig mit einer Nachversteuerung bei einer Entnahme aus derselben Betriebsstätte verbunden. Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems hat hier uE einen seltenen (die Kohärenz wird zwar regelmäßig vom EuGH geprüft; nach seiner Entdeckung in der Bachmann-Entscheidung sind aber alle Rechtfertigungsversuche gescheitert, vgl. etwa HEY, StuW 2004, 193 [197]) Anwendungsfälle.

3. Abkommensberechtigung bei Mitunternehmern

19

Abkommensberechtigt sind regelmäßig die Gesellschafter der PersGes., nicht die Gesellschaft selbst, weil sie die Einkünfte als Mitunternehmer erzielen, denen die Betriebsstättengewinne zugerechnet werden (vgl. etwa umfassende Darstellung von WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, MA, Art. 1 Rn. 27 ff.). Die Ausübung des Wahlrechts nach § 34a Abs. 1 Satz 1 ändert daran nichts, weil die Parallele zur Besteuerung der KapGes. im Rahmen der transparenten Besteuerung umgesetzt wurde, dh. die Gesellschafter der PersGes. das Steuersubjekt bleiben (GOEBEL/UNGEMACH/SCHMIDT/SIEGMUND, IStR 2007, 877 [879]).

4. Nachsteuer

20

Gewinnübersteigende Entnahmeüberhänge führen im Inland zur Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4. Das Besteuerungsrecht liegt nach Art. 7 OECD-MA bei Deutschland, weil es sich – jedenfalls aus deutscher Sicht (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) – nicht um eine Besteuerung der Gewinnverwendung, sondern eine nachgelagerte Besteuerung der Gewinnentstehung handelt (KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg. 2008, 741). Ob diese Sichtweise allerdings im Ausland geteilt wird, bleibt abzuwarten. Sieht der Ansässigkeitsstaat die Nachversteuerung als Quellensteuer auf die Gewinnentnahme an (insbes. wenn er die PersGes. als intransparent ansieht, könnte dafür auch die Anlehnung an den StSatz der Abgeltungssteuer sprechen), wird er eine Anrechnung auf die ESt. womöglich nicht zulassen. Das kann sich im Verhältnis zu Staaten, die – grundsätzlich – zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode verwenden, als gravierendes Hindernis darstellen.

Einstweilen frei.

21–24

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu § 35

25

Berücksichtigung der begünstigten Einkünfte: § 34a gehört zu den Tarifvorschriften. In § 35 wurde keine Einschränkung aufgenommen. Die GewSt. wird auf die nach § 34a Abs. 1 Satz 1 erhobene ermäßigte Steuer angerechnet,

allerdings mindert die Option die tarifliche ESt. nach § 35 Abs. 1 Sätzen 1 und 3.

FELLINGER, DB 2008, 1877 (1880); FÖRSTER DB 2007, 760 (764); GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14623); HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 (1038); LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (19); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15755); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (412, 442); SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 (1806); THIEL/STERNER, DB 2007, 1099; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 11; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 568.

Nachsteuer: Der Gesetzgeber verwendet bei der Nachbesteuerung nach Abs. 4 eine bislang unbekannte Technik. Die Parallele zur KapGes. hätte nahegelegt, die Überentnahme als eigenen Einkunftstatbestand innerhalb der Gewinneinkünfte auszuformen (so auch der Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats des Fachbereichs Steuern bei der ERNST & YOUNG AG, BB 2005, 1653 [1655]). Stattdessen erfolgt eine zeitlich verzögerte Nachbelastung früherer Gewinne, die einer begünstigten Besteuerung unterworfen waren. Die Nachbesteuerung schafft keine (gewerblichen) Einkünfte, so dass keine Ermäßigung nach § 35 erfolgt (FÖRSTER, DB 2007, 760 [764]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1806]; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 64; KIRCHHOF/REISS VIII. § 34a Rn. 29; WICHARTZ, NWB F. 3., 14849 [14855]; aA KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 20). Allerdings gehört die Nachsteuer zur tariflichen ESt., so dass das Anrechnungsvolumen beeinflusst wird, soweit gewerbliche Einkünfte vorliegen, etwa zum Ausgleich von Verlusten ggf. auch bei anderen Einkunftsarten (ROHLER, GmbH-StB 2008, 238 [242]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1806]; aA SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 64). Sachgerechter wäre es auch für Zwecke des § 35 gewesen, die Nachversteuerung aufgrund der Parallelität zur Abgeltungsteuer auf Dividenden wie nachträgliche Gewinneinkünfte zu behandeln. Eine weitergehende Gleichstellung der Personenunternehmen mit KapGes. wäre erreicht worden, wenn für nicht entnommene Gewinne auf die pauschale Anrechnung der GewSt. verzichtet worden und stattdessen der StSatz der KSt. zur Anwendung gekommen wäre (so der Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats des Fachbereichs Steuern bei der ERNST & YOUNG AG, BB 2005, 1653 [1654 f.]; SCHIFFERS, GmbHHR 2007, 505 [510]).

II. Verhältnis zu § 34c

Berücksichtigung der begünstigten Einkünfte: § 34c Abs. 1 Satz 2 idF des JStG 2009 enthält eine Klarstellung, dass die deutsche ESt. unter Berücksichtigung des § 34a zu berechnen ist (BTDrucks. 16/10189), 53). Das Anrechnungsvolumen ausländ. Steuern nach § 34c wird durch die Thesaurierungsbegünstigung reduziert, weil sich der Anrechnungshöchstbetrag mit der StBelastung vermindert, was bei der Antragstellung zu berücksichtigen ist (KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg. 2008, 741 [742]). Eine periodenübergreifende Anrechnung der bislang noch nicht ausgenutzten ausländ. Steuer auf die in einem späteren VZ entstehende Nachsteuer befürworten KESSLER/JÜNGLING/PFUHL (Ubg. 2008, 741 [742]).

Nachsteuer: Die Nachsteuer nach Abs. 4 erhöht zunächst das Anrechnungsvolumen, weil es sich um eine tarifliche ESt. handelt. Probleme bereitet die Einordnung der Nachsteuer auch im Rahmen des § 34c bei der Zuordnung zu den ausländ. Einkünften iSd. § 34d Nr. 2 Buchst. a, soweit sie einer ausländ. Be-

etriebsstätte zugerechnet werden können, sowohl unter zeitlichen Gesichtspunkten, als auch bei der Verbindung zu Einkünften aus ausländ. Quellen.

Die Tatsache, dass die Bildung eines nachversteuerungspflichtigen Betrags dem jeweiligen VZ zugerechnet werden muss, ist kein grundsätzliches Anrechnungshindernis im Jahr der Nachversteuerung, weil die Nachsteuer nicht diesem VZ zugerechnet werden muss (zweifelnd unter zeitlichen Gesichtspunkten WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 569).

Die Nachsteuer ist keine einkunftsbezogene Steuer, sondern eine nachgelagerte Besteuerung früherer Einkünfte. Sie ersetzt in ihrer Steuerwirkung die Abgeltungsteuer bei Einkünften aus KapGes. Die Parallele in Funktionsweise und StSatz spricht dafür, die Nachsteuer für die Zwecke des § 34c Abs. 1 Satz 1 wie Einkünfte aus einer ausländ. Betriebsstätte zu behandeln, so dass eine – zeitversetzte – Anrechnung möglich ist.

KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg. 2008, 741 (743), im Ergebnis wohl auch LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 (1101); KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 20; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14649): Anrechnung generell möglich; aA BÄUMER, DStR 2007, 2089 (2092); JORDE/GÖTZ, BB 2008, 1032 (1036): Einkunftsstufe nicht berührt; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 64; WIPPERFÜRTH, DStR 2007, 2089 (2092).

Kaum zu leisten ist jedoch die Zuordnung eines die Nachversteuerung auslösenden Entnahmeüberhangs zu einer ausländ. Quelle im Rahmen der per-country-limitation des § 34c Abs. 1 Satz 1, weil die Nachsteuer nicht auf ausländ. Einkünften beruht (für eine Möglichkeit des freiwilligen Nachweises KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg. 2008, 741 [744]). Die Überführung von WG aus der ausländ. Betriebsstätte in das Stammhaus ist keine Nachsteuer auslösende Entnahme. Innerhalb des – gewinnübersteigenden – positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen des Betriebs fehlt eine Regelung im Gesetz, die eine Verknüpfung mit der ursprünglichen Einkunftsquelle vorsieht, was wegen der Orientierung an der Abgeltungsteuer auch nicht naheliegend wäre. Wollte man zur Vermeidung dieser Probleme doch auf den Zeitpunkt der Entstehung der sonderartifizierten Gewinne abstellen, stellt sich das Problem der fehlenden Zuordnung der späteren Nachsteuer zu den ausländ. Einkünften ebenfalls in sachlicher Hinsicht. Ferner müsste man die Nachsteuer als rückwirkendes Ereignis sehen, dass nachträglich die ESt. auf ausländ. Einkünfte iSd. § 34c erhöht. Dafür fehlt es im Gesetz aber an jeglichem Ansatzpunkt. Unter dem Strich ist die Anrechnung nach § 34c auf die Nachsteuer idR wohl nicht möglich.

GOEBEL/UNGEMACH/SCHMIDT/SIEGMUND (IStR 2007, 877 [880]) befürworten bei intransparenter Besteuerung der PersGes. im Ausland die Anrechnung der durch Entnahmen aus der PersGes. ausgelösten ausländ. Quellensteuern auf die deutsche Nachsteuer. Dafür spricht insbes. die Orientierung der Nachsteuer an die Abgeltungsteuer. Die Zuordnung der Nachsteuer dürfte aber auch in diesen Fällen nur zweifelsfrei zur Quellensteuer gelingen, wenn der unbeschränkt Stpfl. an der ausländ. PersGes. unmittelbar beteiligt ist (zu mehrstöckigen PersGes. s. Anm. 39). Dann könnten Auslöser der ausländ. Quellensteuer und der deutschen Nachsteuer dieselben Entnahmevorgänge sein. Aus deutscher Sicht ist sogar dies wegen der Einbeziehung von Sonder- und Ergänzungsbilanzen aber keineswegs zwingend.

III. Verhältnis zu § 37

Zu Steuervorauszahlungen enthält § 37 Abs. 3 Satz 5 eine besondere Anwendungsregel, wonach die StErmäßigung nach § 34a außer Ansatz bleibt. Das ist eine rein fiskalisch motivierte Norm, die durch den Zwang zur Entnahme der Steuer für Vorauszahlungszwecke das Begünstigungsvolumen reduziert (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 11).

28–29 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu § 34a

A. Ausübung des Wahlrechts und Steuersatz (Abs. 1)

I. Sondertarif für Gewinne als Bestandteil des zu versteuernden Einkommens (Abs. 1 Satz 1)

30 1. Im zu versteuernden Einkommen enthaltene Gewinne

§ 34a gehört zu den Tarifvorschriften und ist gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 vorrangig vor dem allgemeinen Steuertarif anzuwenden. Als tarifbegünstigende Norm knüpft § 34a nicht an die Summe der Einkünfte an, sondern an die Bemessungsgrundlage für den Steuertarif. Das ist nach § 32a Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Abs. 5 Satz 1 das zVE.

Anknüpfung an das zu versteuernde Einkommen nach hM: Ausgehend vom Wortlaut sind nach Auffassung der FinVerw. und vieler Stimmen im Schrifttum die Einkommensminderungen durch den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und den Abzug nach § 13 Abs. 3, die SA und die agB vorrangig von der Thesaurierungsbegünstigung, was auch für den Verlustausgleich und den Verlustabzug gälte, weil im zVE bereits alle positiven und negativen Einkünfte saldiert betrachtet werden (§ 2 Abs. 3).

BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 1, SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 35 f.; FELLINGER, DB 2008, 1877; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14648 f.]; ROHLER, GmbH-StB 2008, 238 (240); SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 (1806); WENDT, DStR 2009, 406 (407 f.).

Das zVE wird nach diesem Verständnis von der Option zur Thesaurierungsbegünstigung nicht beeinflusst.

Stellungnahme: Man kann an der Richtigkeit dieser Interpretation zweifeln, weil

- generell tarifbegünstigte Einkünfte als „besondere Abteilung“ innerhalb der Summe der Einkünfte behandelt werden (BFH v. 21.7.2004 – X R 46/02, BFH/NV 2004, 1643; v. 13.8.2003 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547; v. 29.7.1966 – IV 299/65, BStBl. III 1966, 544 [545]),
- sie mit der Zielsetzung, nicht entnommene Gewinne bei PersGes. den thesaurierten Gewinnen von KapGes. gleichzustellen, schlecht vereinbar ist (SÖFFING, DStZ 2008, 471 [472])
- die Tarifvorschrift dem Stpfl. bei Vorrang des Wahlrechts bestmöglich offen steht (BFH v. 13.8.2003 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547; Meistbegünstigungsgebot: KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 34; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805

[1806]; SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 [840]; SÖFFING, DStZ 2008, 471 [472]) und

- Abs. 8 nach dieser Auffassung rein deklaratorischer Natur wäre. Dem Charakter einer der Abgeltungsteuer nachempfundenen Schedule wird die These, dass mit Ausübung des Wahlrechts Gewinne aus dem zVE ausscheiden, besser gerecht.

2. Nicht entnommene Gewinne als Bestandteil des zu versteuernden Einkommens 31

Bezieht man die begünstigten Gewinne entsprechend der hier vertretenen Auffassung nicht in die allgemeine Einkommensermittlung ein, ist nicht mehr zu prüfen, inwieweit noch nicht entnommene Gewinne noch im zVE enthalten sind.

Geht man mit der hM davon aus, das die Kürzung des zVE um den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und den Abzug nach § 13 Abs. 3 sowie SA, agB und Verlustausgleichsbeträge nach § 10d vorab erfolgt, stellt sich die Folgefrage, wie diese Kürzungen auf begünstigungsfähige und nicht begünstigungsfähige Bestandteile des zVE zu verteilen sind. Im Interesse einer möglichst umfassenden Begünstigung durch § 34a sollten diese Abzüge zunächst von den nicht begünstigungsfähigen Einkünften und Gewinnen bzw. von den Gewinnen, für die keine Begünstigung beantragt wird, vorgenommen werden (so auch FELLINGER, DB 2008, 1877 [1878]; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 36; wohl auch KIRCHHOF/REISS VIII. § 34a, Rn. 20; aA WENDT, DStR 2009, 406 [408 f.]).

Entsprechend § 34 Abs. 3 Satz 3 sind die begünstigt besteuerten Einkünfte aus dem zVE auszuschneiden und nur der verbleibende Rest nach den allgemeinen Tarifvorschriften zu versteuern.

HENKEL, GStB 2009, 122 (123); SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 64; aA KRANE/CZYSZ, GStB 2008, 302 (305 f.): Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts für die thesaurierungsbegünstigten Einkünfte sachgerecht (mit Berechnungsschema); wohl auch KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 19: progressive Tarifwirkung.

3. Begünstigte Gewinne 32

Begünstigungsfähig sind nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3). Die weitere Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 sind ausgenommen.

4. Sondertarif 33

Der StSatz für die auf Antrag begünstigten Gewinne beträgt 28,25 % (zzgl. 5,5 % SolZ und ggf. Kirchensteuer). Der Sondertarif hat auf die Ermittlung des stpfl. Gewinns entsprechend seiner Stellung als Tarifvorschrift keine Auswirkung. Die sich aus der Summe von Sondertarif und SolZ ergebende Belastung von 29,80 % für nicht entnommene Gewinne stellt sich allerdings nur ein, wenn keine nichtabziehbaren BA und keine Belastung mit GewSt. vorliegen, also zB bei bilanzierenden PersGes. mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, und der begünstigungsfähige Gewinn per Saldo nicht durch Entnahmen (insbes. für ESt.) gemindert wird (KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 8).

34 5. Ausnahme für außerordentliche Einkünfte

§ 34a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 schließt eine Doppelbegünstigung durch mehrfache Inanspruchnahme (tarif-)begünstigender Normen aus, indem Gewinne ausgenommen werden, für die die Freibetragsregelung des § 16 Abs. 4, der ermäßigte StStz nach § 34 Abs. 3 oder die erfolgsabhängige Tätigkeitsvergütung bei WagnisKapGes. (sog. carried interest) nach § 18 Abs. 1 Nr. 4 (StBefreiung durch Anwendung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens) gelten.

Tatsächliche Inanspruchnahme der konkurrierenden Begünstigung: Die Ausnahme greift nur, soweit diese anderen Vergünstigungen tatsächlich in Anspruch genommen werden. So können zB Veräußerungsgewinne in mehrstöckigen PersGes. begünstigt bleiben, die auf nachgelagerte PersGes. entfallen, wenn kein Antrag nach § 34 Abs. 3 gestellt wird (BTDrucks. 16/4841, 63; BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 5; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1090]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1807]; im Ergebnis auch WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 532). Dasselbe gilt für die Veräußerung eines Teilbetriebs oder Teilmitunternehmeranteils, weil hier ohnehin der Regeltarif zur Anwendung gelangt (WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 533; GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [298]; NACKE (GStB 2008, 99 [101]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1807]) und die Veräußerung eines in einem BV befindlichen Mitunternehmeranteils (SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1807]). Das muss auch gelten, soweit der Regeltarif aus anderen Gründen zur Anwendung gelangt, etwa bei einer Veräußerung an sich selbst (§ 16 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 5) oder soweit der Höchstbetrag des § 34 Abs. 3 Satz 1 von 5 Mio. € überschritten worden ist. Denn insoweit ist eine Doppelbegünstigung ausgeschlossen (vgl. WENDT, Stbg. 2009, 1 [6]; LBP/DÖRFLER, § 34a Rn. 36; KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 39; PAUS, EStB 2008, 322 [323]; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 35; aA BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 4).

Teileinkünfteverfahren: Mangels abweichender Regelung im Gesetz besteht das Wahlrecht auch für Veräußerungsgewinne, die dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b unterliegen (WENDT, Stbg. 2009, 1 [6]; GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [747]; PAUS, EStB 2008, 322 [323]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1807], aA BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 4; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [2]; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 15251 [15262]).

Verhältnis zur Fünftelregelung (§ 34 Abs. 1): Die Anwendung der Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 wird nicht ausdrücklich ausgeschlossen. Teilweise wird vertreten, dass § 34a als speziellere Regelung der Anwendung des § 34 Abs. 1 vorgeht (LEY in LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1090]; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14623]). Nach zutreffender Auffassung besteht ein Wahlrecht des Spfl., welche Begünstigung er in Anspruch nehmen kann (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 6; BRANDENBERG in LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1090]; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [2]; NACKE, GStB 2008, 99 [101]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1807]). Nach dem Wortlaut („soweit“) ist es auch zulässig, nur für einen Teil des Veräußerungsgewinns die Fünftel-Regelung, für den Rest die Thesaurierungsbegünstigung zu beantragen (PAUS, EStB 2008, 322 [323]).

II. Antragsverfahren und sachlicher Bezugspunkt des Wahlrechts

1. Antrag

35

Antragserfordernis: Die Thesaurierungsbegünstigung wird nach Abs. 1 Satz 1 nur auf Antrag gewährt. Besondere Formvorschriften oder Fristen für den Antrag sieht § 34a nicht vor. Der Antrag kann daher auch durch schlüssiges Verhalten gestellt werden (WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 517). GRAGERT/WISSBORN (NWB F. 3, 14621 [14624]) halten es für naheliegend, für die Thesaurierungsbegünstigung eine gesonderte Anlage zur EStErklärung zu entwickeln. Der Antrag kann grundsätzlich bis zur materiellen Bestandskraft des EStBescheids gestellt und ggf. erweitert oder zurückgenommen werden, dh. bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist, aber nach Unanfechtbarkeit nur, soweit eine Änderung des Bescheids verfahrensrechtl. noch möglich ist.

BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 7, 10; BÄUMER, DStR 2007, 2089 (2093); GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14625); LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (19); LEY, FR 2007, 1085 (1090); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (846); SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 (840); WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 516; GRÜTZNER, StuB 2007, 295 (298): bis zur Unanfechtbarkeit des ESt-Bescheids; aA NACKE (GStB 2008, 99 [103]: Antragstellung ist rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Ob und in welchem Umfang der Antrag gestellt werden soll, die Option also vorteilhaft ist, ist eine komplexe Frage des Belastungsvergleiches. Es kann ua. sinnvoll sein, den Thesaurierungshöchstbetrag nicht voll auszuschöpfen, sondern den Antrag so zu begrenzen, dass die Progression optimal genutzt werden kann (HUSKEN/SCHMIDT/SIEGMUND, BB 2008, 1204 [1208]).

Nach der Unanfechtbarkeit des EStBescheids verbleibt nur noch die Möglichkeit zur Antragsrücknahme nach Abs. 1 Satz 4. Stehen die Bescheide nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, könnte es sinnvoll sein, den Antrag zunächst im maximalen Umfang zu stellen und ggf. ganz oder teilweise zurückzunehmen (SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1808]).

Ausgehend von der Annahme, dass das zVE durch den Antrag materiell – insbes. hinsichtlich der Verlustausgleichsmöglichkeiten – beeinflusst wird, liegt es nahe, § 351 Abs. 1 AO anzuwenden (im Ergebnis auch BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 10; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2093 f.]).

Antragsberechtigung: Die Tarifbegünstigung beruht auf einer zweidimensionalen, personen- und betriebsbezogenen Betrachtungsweise. Das Wahlrecht, nicht entnommene Gewinne dem begünstigten StSatz zu unterwerfen, liegt beim Stpfl., dh. bei dem Einzelunternehmer oder Mitunternehmer. Der Antrag kann für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil gesondert gestellt werden (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 7). Da es sich um ein persönliches Wahlrecht handelt, bedarf es keiner einheitlichen Antragstellung aller Mitunternehmer (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 9; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1090]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 23 Rn. 45; SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 [840]). Im System der transparenten Besteuerung ist diese Zuordnung des Optionsrechts konsequent und vermeidet insbes. Konflikte zwischen Mitunternehmern mit unterschiedlicher StBelastung, die im Fall einer (betriebs- bzw.) mitunternehmerschaftsbezogenen Option unvermeidlich wären (HEY, Festschr. Raupach 2006, 479 [490]). Antragsberechtigter (und Steuerschuldner)

bleibt mithin der Stpfl. Eine PersGes., die Mitunternehmerin einer anderen PersGes. ist, kann keine Besteuerung nach § 34a beantragen (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088]).

36 2. Objektbezogene Betrachtung

Der Antrag kann für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil bis zur Höhe des jeweils begünstigungsfähigen Gewinns gestellt werden. Obwohl § 34a eine personenbezogene Begünstigung darstellt, es also nahegelegen hätte, auf den Saldo aller Gewinne iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 abzustellen, hat der Gesetzgeber zusätzlich eine objektbezogene Betrachtungsweise eingeführt. In dem beim für die Einkommensbesteuerung zuständigen FA zu stellenden Antrag muss der gesamte nach Abs. 1 Satz 1 begünstigungsfähige Gewinn wieder in seine nach Quellen zu unterscheidenden Bestandteile zerlegt werden. Es besteht also keine einheitliche Schedule innerhalb der Gewinneinkünfte, sondern in Anlehnung an die Besteuerung der KapGes. eine nach Einkunftsquellen differenzierende Entlastung, mit der eine ebenfalls quellenorientierte Nachbesteuerung in Abs. 4 korrespondiert. Verfügt ein Stpfl. über mehrere Betriebe oder Mitunternehmeranteile, besteht kein Zwang, das Wahlrecht einheitlich auszuüben.

Bei Einzelunternehmern bezieht sich das Wahlrecht auf den einzelnen Betrieb. Quotale oder betragsmäßige Voraussetzungen bestehen für den Einzelunternehmer im Gegensatz zum Mitunternehmer (Abs. 1 Satz 3) nicht (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 8; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [421]).

37 3. Betriebsbegriff

§ 34a verwendet den Betriebsbegriff, ohne eine eigenständige Definition zu geben, so dass für gewerbliche Gewinne ein Rückgriff auf § 15 Abs. 2 Satz 1 angezeigt ist, dessen Begriff des Gewerbebetriebs mit dem des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG mit Ausnahme der zeitlichen Dimension identisch ist (vgl. nur § 15 Anm. 1001 ff., 1015; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVIII. § 15 Rn. 8f). Für LuF-Einkünfte kann auf den Betriebsbegriff des § 13 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Nr. 1 (Hauptbetrieb) zurückgegriffen werden, bei § 18 auf den dem Gewerbebetrieb angenäherten Betriebsbegriff (dazu SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 18 Rn. 5). Sinnvoll erscheint die Verwendung eines funktional verstandenen Betriebsbegriffs (entsprechend §§ 20, 24 UmwStG), der nicht nach der Zuordnung stiller Reserven fragt, sondern nach lebensfähigen, selbständigen Organisationseinheiten. Es gilt also ein enger Betriebsbegriff (WENDT, Stbg. 2009, 1 [6]; NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [15]; KIRCHHOF/REISS VIII. § 34a Rn. 42; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 21, wohl im Ergebnis auch POHL, BB 2008, 1536 f.; zu den verschiedenen Betriebsbegriffen s. Vor §§ 4–7 Anm. 88 ff.).

4. Mitunternehmerschaft

38 a) Begriff des Mitunternehmers

Der Begriff des Mitunternehmers ist in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 definiert. Auch der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA, dessen Mitunternehmerschaft § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 fingiert, kann die Tarifbegünstigung in Anspruch nehmen (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 2; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14633]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088]).

b) Mehrstufige Personengesellschaften

Die Frage, ob das Antragsersfordernis sich bei mehrstöckigen PersGes. auf den Mitunternehmeranteil bezieht, den der Mitunternehmer unmittelbar hält (Mutertgesellschaft), oder auch auf mittelbare Beteiligungen an nachgelagerten Mitunternehmerschaften (Tochter- und Enkelgesellschaften), ist umstritten. Sie ist im Einklang mit der Mitunternehmereigenschaft bei mehrstöckigen PersGes. zu beantworten. Für ein eigenständiges Verständnis des Begriffs des Mitunternehmeranteils in § 34a bestehen weder Anhaltspunkte im Gesetzestext noch in den Gesetzgebungsmaterialien. Nach dem Beschluss des Großen Senats zur doppelstöckigen PersGes. (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691) ist allein die Obergesellschaft Mitunternehmerin der TochterPersGes. mit der Folge, dass die Gesellschafter der Obergesellschaft nicht auch Mitunternehmer der Untergesellschaft sind. Zwar fingiert § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 eine Mitunternehmerschaft; diese beschränkt sich jedoch darauf, den mittelbar beteiligten Gesellschafter lediglich wegen der Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen und des SonderBV wie einen unmittelbar beteiligten Gesellschafter zu behandeln (BFH v. 31.8.1999 – VIII B 74/99, BStBl. II 1999, 794; v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731). Der mittelbare Mitunternehmer kann demnach – nur – hinsichtlich seines Sondermitunternehmeranteils von der Begünstigung auf der Ebene der mittelbaren Beteiligung profitieren (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15750]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2091]; WENDT, Stbg. 2009, 1 [8]; GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [750]; ähnlich NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [25]; Berücksichtigung des SonderBV als separater Mitunternehmeranteil auf Antrag). Die übrigen Gewinnbestandteile der Unter-PersGes. werden dem Gesellschafter der Ober-PersGes. über die sog. Spiegelbildmethode zugerechnet und berühren nicht unmittelbar die Sphäre des Mitunternehmers, so dass sie für Zwecke des § 34a nur durch Einbeziehung in das so ermittelte Ergebnis relevant sind (s. auch LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [15 f.]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [439]).

Nach Auffassung der FinVerw. soll hingegen eine vollständige Zusammenrechnung von Ober und Untergesellschaft einschl. des SonderBV bei Untergesellschaften erfolgen.

BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 21; LBP/DÖRFLER, § 34a Rn. 78 f.; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 15251 (15255 f.); KIRCHHOF/REISS VIII. § 34a Rn. 62; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14632); HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 (5 f.); für vollständige Trennung der Beteiligungsstufen, so dass der Mitunternehmer mehrere gesonderte Mitunternehmeranteile einschl. SonderBV hat, WACKER, FR 2008, 605, (610 f.); SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 22; SÖFFING/WORGULLA, NWB 2009, 916 (918).

Befindet sich ein Mitunternehmeranteil im BV eines Einzelunternehmers, ist eine zusammengefasste Betrachtung wie bei einem Teilbetrieb sachgerecht (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 22; offen gelassen von SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1811]).

5. Veranlagungszeitraum

Entsprechend der periodischen Besteuerung nach § 2 Abs. 7 besteht das Erfordernis, den Antrag bezogen auf jede Quelle (Betrieb oder Mitunternehmeranteil) jährlich für den VZ zu stellen. Es besteht keinerlei Bindung an eine (Nicht-)Ausübung des Wahlrechts in Vorjahren (KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 43).

41 **6. Zuständiges Finanzamt**

Die Gewährung der Begünstigung obliegt nach Abs. 1 Satz 2 dem FA, das für die ESt. des Antragstellers zuständig ist. Das ist im Regelfall das WohnsitzFA. Dieses entscheidet auch über die Nachversteuerung, die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags sowie die Feststellung nach Abs. 3, 9 und 11, nicht allerdings über die Grundlagen der Thesaurierungsbegünstigung, die nach Abs. 10 in die Zuständigkeit des BetriebsFA fallen.

Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist jährlich vom für die ESt. zuständigen FA für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil gesondert festzustellen (Abs. 3 Satz 3).

Verfahrensrechtl. bedeutet diese Kombination personen- und objektbezogener Voraussetzungen der StBegünstigung eine erhebliche Komplizierung.

42 **III. Einschränkungen für Mitunternehmeranteile (Abs. 1 Satz 3)**

Nach Abs. 1 Satz 3 kann ein Mitunternehmer den Antrag nur stellen, wenn sein Anteil an dem nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn mehr als 10 % beträgt oder 10 000 € übersteigt. Diese Beteiligungs- bzw. Gewinnschwelle soll Zwergbeteiligungen, insbes. an PublikumsPersGes., im Interesse der Vereinfachung von der Begünstigung ausschließen (BTDrucks. 16/4841, 63).

Für die quotale Gewinnbeteiligung lässt das Gesetz offen, ob auf den Gewinnverteilungsschlüssel nach dem Gesellschaftsvertrag abzustellen ist oder auf den Anteil am stl. Gewinn der Mitunternehmerschaft, wobei auch Sondervergütungen und Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen wären. Sowohl der Wortlaut („Anteil an dem nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn“) als auch die Tatsache, dass § 34a Abs. 1 Satz 3 keine § 35 Abs. 3 Satz 2 entsprechende Regelung enthält, sprechen uE dafür, auf die Beteiligung am stl. Gewinn abzustellen (BRANDENBERG in LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]). Dagegen spricht allerdings das Vereinfachungsinteresse, weil diese Frage in jedem Wj. neu geprüft werden müsste. Es könnte auch der Fall eintreten, dass die Beteiligung wegen schwankender Gewinne in einem Jahr einbezogen wäre und in einem anderen Jahr nicht, zB weil die Höhe der Sondervergütungen sich reduziert hat (im Ergebnis ebenso BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 9, BREITHECKER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG, 2007, EStG § 34a Rn. 4; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [3]; LEY in LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088]; PAUS, EStB 2008, 322 [324]; SÖFFING/WORGULLA, NWB 2009, 841 [846 f.]). Diese Komplizierung ist allerdings hinzunehmen (s. auch BRANDENBERG in LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 512 und Fn. 18; SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 [840]).

Die absolute Gewinnschwelle von 10 000 € knüpft nach dem Wortlaut nur an den nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn an, so dass außerbilanzielle Korrekturen unbeachtlich sind (BRANDENBERG in LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1808]; SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 [840]; aA SÖFFING/WORGULLA, NWB 2009, 841 [845]). Auch insoweit sind die Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen (SÖFFING/WORGULLA, NWB 2009, 841 [847]).

Rechtsfolge der Unterschreitung: Wird keine der beiden Gewinnschwellen überschritten, entfällt nach dem Wortlaut nur das Optionsrecht. Alle anderen Regelungen des § 34a, insbes. die Vorschriften zur Nachversteuerung, bleiben anwendbar (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [845]).

IV. Erweiterte Möglichkeit zur Antragsrücknahme (Abs. 1 Satz 4)

43

Der Stpfl. kann den Antrag bis zur Unanfechtbarkeit des EStBescheids für den nächsten VZ ganz oder teilweise zurücknehmen (Abs. 1 Satz 4). Abs. 1 Satz 4 regelt damit nur den Sonderfall, dass der EStBescheid für den betreffenden VZ bereits bestandskräftig ist. Bis zur materiellen Bestandskraft kann der Antrag noch gestellt, geändert oder zurückgenommen werden. Die erstmalige Stellung eines Antrags oder dessen Erweiterung wird durch Abs. 1 Satz 4 nicht nachträglich ermöglicht (LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [18 f.]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [845]). Grund für die darüber hinausgehende Rücknahmemöglichkeit nach Abs. 1 Satz 4 ist nach der Gesetzesbegründung, dass (Mit-)Unternehmer, die zB aufgrund unvorhergesehener Verluste im Folgejahr gezwungen sind, thesaurierte Gewinne zu entnehmen, die Möglichkeit haben sollen, einen Nachteil durch die Nachversteuerung zu vermeiden (BTDrucks. 16/4841, 63). Das gilt auch für unerwartete Verlustvorträge aus Vorjahren.

Da der Antrag nur bis zur Unanfechtbarkeit des EStBescheids für den nächsten VZ zurückgenommen werden kann, nicht aber bis zur Bestandskraft, kann es insbes. wegen der Auswertung von Grundlagenbescheiden etc. sinnvoll sein, Einspruch einzulegen, um nachträgliche Korrekturen des Thesaurierungswahlrechts vorzunehmen (s. auch DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 [648], aA BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2093]).

Abs. 1 Satz 4 idF des UntStReformG 2008 enthielt keine eigenständige Änderungsvorschrift. Das war nach hM im Schrifttum auch nicht erforderlich. Der Bescheid für das Begünstigungsjahr ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2093]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [421 f.]; NACKE, StuB 2009, 87; BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 23; WENDT, Stbg. 2009, 1 [6]; aA wohl DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 [648]). Der neu eingefügte Halbs. 2 enthält eine besondere Änderungsvorschrift (GRÜTZNER, StuB 2009, 182 [183]), wonach der EStBescheid entsprechend zu ändern ist. Im Zusammenhang mit der Zinsberechnung kommt es allerdings weiterhin darauf an, dass die Antragsrücknahme ein rückwirkendes Ereignis darstellt, was einen abweichenden Zinslauf nach § 233a Abs. 2a AO verursacht (GRAGERT/WISSBORN, NWB F 3, 15251 [15256 f]; PAUS, EStB 2008, 322 [324]; WENDT, Stbg. 2009, 1 [6]; SCHMIDT/WACKER XXVIII, § 34a Rn. 40; im Erg. wohl auch LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [29]). BMF v. 11.8.2008 (BStBl. I 2008, 838) nimmt zu dieser Frage keine Stellung. Die Gefahr der Rücknahme eines „missbräuchlichen Antrags“ zur Erlangung einer zinslosen Stundung (GRAGERT/WISSBORN, NWB F 3, 15251 [15257]), hatte den BRat motiviert, in seiner Stellungnahme die Anwendung des § 233a Abs. 2a AO durch eine Ergänzung des Abs. 1 ausdrücklich auszuschließen (BR-Drucks. 545/08 [B]; Nr. 14 Buchst. a, S. 20 f.), was aber im weiteren Gesetzgebungsverfahren nicht aufgegriffen worden ist.

44 **V. Besondere Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist (Abs. 1 Satz 5)**

Der mit dem JStG 2009 eingefügte Abs. 1 Satz 5 sieht eine besondere Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist des EStBescheids vor, damit keine Verjährung eintritt, solange das Wahlrecht zur Antragsrücknahme noch ausgeübt werden kann. Ein Leerlaufen der Antragsrücknahme wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist des Antragsjahrs, obwohl die EStFestsetzung des nächsten VZ noch nicht unanfechtbar ist, wird so vermieden. Auch insoweit bleibt die Notwendigkeit der Neuregelung unklar. Denn wenn man in der Antragsrücknahme richtigerweise ein rückwirkendes Ereignis sieht, entfaltet § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO eine Anlaufhemmung, die die notwendigen Änderungen ermöglicht (NACKE, StuB 2009, 87).

B. Definition des nicht entnommenen Gewinns (Abs. 2)**I. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich**45 **1. Ausschluss anderer Gewinnermittlungsarten**

Begünstigt sind nur Betriebe und Mitunternehmerschaften, die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln. Ausgenommen sind somit die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 und die pauschalierenden Gewinnermittlungsarten (Tonnagebesteuerung nach § 5a, land- und forstwirtschaftliche Gewinne nach § 13a). Der Ausschluss pauschal ermittelter Gewinne erscheint gerechtfertigt, weil eine weitere Entlastung dieser Einkünfte nicht geboten ist (BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 14).

Das Erfordernis der Ermittlung des Gewinns durch Bestandsvergleich verlangt sowohl nach dem Wortlaut, der auf die Gewinnermittlung auf Ebene des begünstigten Unternehmens abstellt, als auch nach Sinn und Zweck des Ausschlusses der nicht bilanzierenden Unternehmen nur, dass die Obergesellschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 ermittelt, gilt aber nicht für deren Untergesellschaften (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 15; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1808]; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [2]). Eine Beteiligung an einer nicht bilanzierenden PersGes. ist in den begünstigungsfähigen Gewinn einzubeziehen, wenn der Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 ermittelt wurde (sog. Zebragesellschaft, vgl. GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [750]; SCHMIDT/WACKER, § 34a Rn. 20: nur bei vermögensverwaltenden Gesellschaften). Ein Bestandsvergleich für den eigentlichen Betrieb kann so vermieden werden (PAUS, EStB 2008, 322 [325]).

Ebenfalls nicht begünstigt sind trotz der Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. iSd. § 17 (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 20), weil der Gewinn nach § 17 Abs. 2 ermittelt wird (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14628]; im Ergebnis auch BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 16).

46 **2. Zweistufige Gewinnermittlung**

Erste Stufe der Gewinnermittlung: Der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj. (§ 4 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1), vermindert um Einlagen und vermehrt um Entnahmen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2). Im Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 enthalten sind auf-

grund der Zweistufigkeit der Gewinnermittlung (WASSERMAYER, IStR 2001, 633 [634]; MÖSSNER, Festschr. Wassermeyer, 2005, 63 [64 f.]; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 109 f.; kritisch zur Begrifflichkeit BAREIS, FR 2008, 537 [538 f.]) die nicht abziehbaren BA sowie die stfreien Einnahmen.

GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14628 f.); DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 (647); KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 f.; LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (12 f.); HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 (3); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15741); LÜHN/LÜHN, StuB 2007 253 (254); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (416 f.); SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 (1808); SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 (840); aA SÖFFING/WORULLA, NWB 2009, 841 (843 f.).

Auch der nach der direkten Methode ermittelte Betriebsstättengewinn fließt in den Unterschiedsbetrag – ggf. im Wege der Schätzung – ein (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 24 f.; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1102]).

Auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung ist der Unterschiedsbetrag zu korrigieren um – außerbilanzielle – Hinzurechnungen und Kürzungen, zB Korrekturen nach dem AStG, nicht abziehbare BA und stfreie Einkünfte (WASSERMAYER, IStR 2001, 633 [634]; MÖSSNER, Festschr. Wassermeyer, 2005, 63 [67]; BFH v. 5.6.2002 – I R 69/01, BStBl. II 2003, 315; v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418). Das Zusammentreffen der außerbilanziellen Hinzurechnungen und Kürzungen führt dazu, dass sich die gegenläufigen Effekte saldieren (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1809]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1100]; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 25).

Für den Saldo kann keine Tarifbegünstigung in Anspruch genommen werden.

BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 16; CORDES, WPG. 2007, 526 (527); FORST/SCHAAP, EStB 2007, 263 (264); KNIEF/NIENABER, BB 2007, 1309 (1312); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15745); aA SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (842); SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 24; DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 (647); GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14629); KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 (410); WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 522.

Zwar käme niemand auf die Idee, die nichtabziehbaren BA der KapGes. als fiktive Dividende an die Gesellschafter zu behandeln, weil eine tatsächliche Ausschüttung nicht erfolgen kann (kritisch auch HEY, DStR 2007, 925 [928]; LETHAUS/FECHNER, Inst. FuSt.-Schrift Nr. 437, 2006, 16; SCHREIBER/RUF, BB 2007, 1099 [1102]). Da § 34a nur eine Stundung gewährt, scheidet die Gleichstellung jedoch aus, weil mangels einer Nachversteuerungsmöglichkeit ein definitiver Steuervorteil verbliebe.

Verrechenbare Verluste iSd. § 15a: Dasselbe gilt für nach § 15a Abs. 2 verrechenbare Verlustanteile. Hier ist auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung ein begünstigungsfähiger, nicht entnommener Gewinn denkbar, das zVE aber gemindert, so dass die Begünstigung ausscheidet (SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2007, 1610 [1611]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 522).

Übernahmegewinn bzw. -verlust: Übernahmegewinne iSd. § 4 UmwStG, die als Gewinn eigener Art nicht in den Unterschiedsbetrag einfließen, sollten jedoch im Wege der teleologischen Extension als begünstigungsfähig behandelt werden (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 24; LEY, Ubg. 2008, 13 [17]; KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 62). Die stl. unbeachtlichen Übernahmeverluste nach § 4 Abs. 6 UmwStG wirken sich hingegen nicht aus (KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 62).

47 **3. Organschaft**

Anwendbarkeit der Begünstigung bei Organschaft: Ist ein Personenunternehmen Organträger (OT) einer Organschaft iSd. §§ 14 ff. KStG, muss entsprechend dem Entlastungszweck der Norm § 34a anwendbar sein (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 11; FELLINGER, DB 2008, 1877 [1880]; POHL, DB 2007, 84; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 20) – und zwar ungeachtet der technischen Frage, inwieweit das Einkommen der Organgesellschaft (OG), das dem OT zugerechnet wird, also der bereits um außerbilanzielle Hinzurechnungen und Kürzungen korrigierte Gewinn, in den begünstigungsfähigen Gewinn nach § 34a Abs. 2 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 einfließen kann, der an der Gewinnermittlung erster Stufe ansetzt. Zunächst ist festzuhalten, dass § 19 Abs. 2 und 3 KStG der Anwendung des § 34a nicht entgegensteht, weil es sich um eine allgemeine, nicht um eine besondere (dazu GOSCH/NEUMANN II. § 19 Rn. 5f.) Tarifvorschrift handelt (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [419 Fn. 24]), die entsprechend der allgemeinen Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c aF auch im Rahmen der Organschaft (vgl. ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 KStG Rn. 917) anwendbar ist (HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [3]; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 35; im Erg. auch POHL, DB 2008, 84, der darauf abstellt, dass § 34a originär beim OT ansetzt).

Ermittlung des Gewinns: Im Unterschiedsbetrag ist der von der OG abgeführte Gewinn enthalten. Die Korrektur erfolgt – nach hM, trotz Differenzen über Detailfragen – außerhalb des Steuerbilanzgewinns (R 29 Abs. 1 KStR 2004; DJPW/WITT/DÖTSCH, § 14 KStG Rn. 262; FROTSCHER/MAAS, § 14 KStG Rn. 11 f. und 262 ff.; RÖDDER/SCHUHMACHER, DStR 2002, 1163 [1164]). Da im Unterschiedsbetrag das handelsrechtl. abgeführte Ergebnis der OG enthalten ist (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 20), erfolgt im Ergebnis entsprechend der Anwendung der Bruttomethode nach § 15 Nr. 2 KStG eine getrennte Zurechnung des Gewinns erster und zweiter Stufe anstelle des Einkommens der OG (LBP/DÖRFLER, § 34a Rn. 88; KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 111; ähnlich ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [418 f.]; ROGALL, DStR 2008, 429 [430 ff.]). Organschaftliche Minderabführungen sollten Teil des begünstigungsfähigen Gewinns sein (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 24).

II. Positiver Saldo von Einlagen und Entnahmen

48 **1. Positiver Saldo**

§ 34a stellt zur Ermittlung des begünstigungsfähigen Gewinns und des Nachversteuerungsbetrags auf den positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen ab. Entnahmen gelten vorrangig als durch Einlagen kompensiert (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 13; LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [10]). Nur eine Nettoentnahme hat Auswirkungen auf den begünstigungsfähigen Gewinn (und die Nachversteuerung). Die damit verbundenen Gestaltungsmöglichkeiten durch Einlagen kurz vor dem Ende des Wj. nimmt der Gesetzgeber in Kauf (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14631]).

49 **2. Entnahmen**

Begriff: Der Begriff „Entnahme“ ist mangels Definition wie im Rahmen des § 4 Abs. 1 Satz 2 als Realakt zu verstehen (HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [3]; LEY,

KÖSDI 2007, 15737 [15745]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, *Unternehmensteuerreform 2008*, 2007, 27 Rn. 56; WENDT, *Stbg.* 2009, 1 [6], der zu einer Überführung von WG in das PV oder vor dem Hintergrund des engen Betriebsbegriffs (s. Anm. 37) das Vermögen eines anderen Betriebs oder einer anderen Mitunternehmerschaft führt, wobei zwischen Bar-, Sach- und Nutzungsentnahmen sowie offenen und verdeckten Entnahmen nicht unterschieden wird (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 14).

Überführung von Wirtschaftsgütern in das bzw. aus dem Ausland: Fiktive Entnahmen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 erfüllen diese Voraussetzungen nicht. Ausländ. Betriebsstätten sind Bestandteil des inländ. Betriebs. Somit erhöht die Überführung von WG in ausländ. Betriebsstätten zwar als fiktive Entnahme den stpfl. Gewinn, ist aber begünstigungsfähig.

LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, *Die Unternehmensteuerreform 2008*, 2007, 9 (17); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15745); SCHULTES-SCHNITZLEIN/KEESE, *NWB F.* 3, 14683 (14692); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, *Unternehmensteuerreform 2008*, 409 (444); THIEL/STERNER, *DB* 2007, 1099 (1105); BRANDENBERG in LEY/BRANDENBERG, *FR* 2007, 1085 (1094 Tz. 13); KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, *Unternehmensteuerreform 2008*, 2007, 27 Rn. 57; CREZELIUS, in *Festschr. Reiß*, 2008, 399 (408); LBP/DÖRFLER, § 34a Rn. 85; LEY, *Ubg.* 2008, 13 (17); KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 27, wohl auch SCHIFFERS, *DStR* 2008, 1805 (1813).

Eine Besteuerungslücke besteht insoweit nicht, weil die WG BV bleiben (s. auch WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Unternehmensteuerreform 2008*, 2007, Rn. 523) und eine spätere tatsächliche Entnahme sowohl das Begünstigungsvolumen mindert als auch eine Nachversteuerung auslösen kann (STEIN in LÜDICKE (Hrsg.), *Unternehmensteuerreform 2008 im internationalen Umfeld*, 2008, 75 [82 f.]; NIEHUES/WILKE, *DStZ* 2009, 14 [17]). Ferner sieht sich eine den Inlandssachverhalt anders als den Auslandssachverhalt behandelnde Sichtweise dem Vorwurf der Europarechtswidrigkeit ausgesetzt (NIEHUES/WILKE, *DStZ* 2009, 14 [17]).

Die FinVerw. vertritt hingegen die Auffassung, dass die Überführung eines WG eine Entnahme aus der inländ. Betriebsstätte sei, der eine korrespondierende Einlage in die ausländ. Betriebsstätte gegenüberstehe (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 14 iVm. 34 f.; HARLE/GEIGER, *StBp.* 2009, 1 [3]; ebenso BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 31; KIRCHHOF/REISS VIII. § 34a Rn. 43; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 33). Das wird man wohl für den Fall der Überführung von WG aus dem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte so verstehen müssen, dass durch die Saldierung von Entnahmen und Einlagen keine Nachversteuerung ausgelöst und kein Begünstigungsvolumen geschmälert wird (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 35; NIEHUES/WILKE, *DStZ* 2009, 14 [18]). Bei beschränkter StPflcht bleibt aufgrund der Beschränkung des § 34a auf die inländ. Betriebsstätte (s. Anm. 18) die korrespondierende Einlage in das Stammhaus unberücksichtigt (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 36).

Mit der Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme durch BFH (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) dürfte mangels Untergang oder Beschränkung des Besteuerungsrechts bei der Überführung von WG in ausländ. Betriebsstätten (Outbound-Fall) § 4 Abs. 1 Satz 3 leer laufen (DITZ, *IStR* 2008, 115 [119 f.]; aA BMF v. 20.5.2009, BStBl. I 2009, 671 zu Tz. 3).

Die grenzüberschreitende Überführung zwischen mehreren Betrieben ist wie der Inlandssachverhalt zu behandeln (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838

Tz. 37; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 15151 [15263 f.]; FELLINGER, DB 2008, 1877 [1882]; NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [18].

Da PersGes. aufgrund des Transparenzprinzips wie Betriebsstätten der Gesellschafter behandelt werden, gelten die Betriebsstättengrundsätze hier entsprechend (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 39).

Gewerbesteuer: Nach § 4 Abs. 5b ist die GewSt. keine BA. Das ist sprachlich missglückt, weil sich anders als bei nicht abziehbaren BA die Frage stellt, ob die GewSt. nur wie eine nicht abziehbare BA außerbilanziell hinzuzurechnen ist (so BAREIS, FR 2008, 537 [544]; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14629]; HEY, DStR 2007, 925 [928]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1100]), oder ob die Zahlung wie eine Entnahme zu behandeln ist (so wohl SCHULTES-SCHNITZLEIN/KEESE, NWB F. 3, 14683 [14687]), weil es sich um eine Minderung des Unterschiedsbetrags handelt, die nach dem Wortlaut nicht betrieblich veranlasst wäre und dann nur noch dem Privatbereich zugeordnet werden könnte. Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 ist aber immer nur eine Vermögensminderung aus betriebsfremden Zwecken (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 300). An der betrieblichen Verursachung der GewSt. als Objektsteuer auf den Gewinn des Gewerbebetriebs bestehen aber trotz der Ungenauigkeit des § 4 Abs. 5b keine Zweifel (s. auch § 4 Anm. 1966 mwN), so dass auf jeden Fall keine Entnahme in Betracht kommt (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 16; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2090]; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14629]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 27 f. Rn. 59 und Fn. 1; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15746]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [843]; BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 27).

50 3. Einlagen

Einlagen iSd. § 34a sind die Einlagen nach § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1 (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14627]; WENDT, Stbg. 2009, 1 [6]), also sämtliche Überführungen und Übertragungen von WG (einschließlich Barmitteln) aus einem anderen BV, Mitunternehmeranteil oder dem PV. Fiktive Einlagen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 durch Verstrickung von WG sind entsprechend der Zwecksetzung des § 34a und korrespondierend mit der Behandlung der fiktiven Entnahmen durch Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 keine Einlagen (LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [17]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 27 Rn. 58, aA HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [3]; wohl auch KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 73).

51 4. Zeitraum

Für die Ermittlung kommt es allein auf die Verhältnisse des jeweiligen Wj. an, so dass Überentnahmen des laufenden Jahres nicht mit Unterentnahmen der Vorjahre verrechnet werden können.

52 5. Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften

Bei Mitunternehmerschaften umfasst das BV das Gesamthandsvermögen inklusive Ergänzungsbilanzen und SonderBV.

BMF v. 8.11.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 2, 12; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 23; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14627); GRÜTZNER, StuB 2007, 295 (297); LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (14); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15752); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (842); WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform

2008, 2007, Rn. 526; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2007, 1610; HEY, DSrR 2007, 925 (927 f.); kritisch zur Einbeziehung der Ergänzungsbilanzen vor dem Hintergrund des Normzwecks etwa ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (415).

Sonderbetriebsvermögen: Technisch erfolgt die Einbeziehung des SonderBV, indem auf der Ebene der Sonder- und der Gesamthandsbilanz korrespondierende Einlagen bzw. Entnahmen angesetzt werden, so dass per Saldo keine Veränderung eintritt (HEY, DSrR 2007, 925 [928]; BÄUMER, DSrR 2007, 2089 [2091]; FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 [264]). Die Überführung oder Übertragung aus dem SonderBV in ein anderes BV ist eine Entnahme, wie sich schon aus dem Verweis in § 34a Abs. 5 Satz 1 auf § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 und aus Abs. 3 aE ergibt. Zum gleichen Ergebnis gelangt weitgehend die Auffassung, dass der Mitunternehmeranteil einheitlich zu verstehen sei, so dass die Übertragung von WG aus dem bzw. in das Gesamthandsvermögen irrelevant sei, weil nur eine Verschiebung aus der Gesamthandsbilanz in die Sonderbilanz erfolge, aber keine WG den Bereich der stl. Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft verlassen (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15753]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1102]; WENDT, Stbg. 2009, 1 [6]).

Die Gutschrift von Gewinnanteilen auf einem – entnahmefähigen – Gesellschafter(darlehens)konto stellt, weil es sich dabei stl. um SonderBV handelt, keine Entnahme dar (BFH v. 26.6.2007 – IV R 29/06, BStBl. II 2008, 103; HEY, DSrR 2007, 925 [928]; WENDT, Stbg. 2009, 1 [7]; aA LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [15]), wobei teilweise vertreten wird, dass die Verbuchung auf einem Privatkonto bereits als Entnahme zu behandeln sei, weil die Mittel nicht investiven Zwecken dienen (DÖRFLER/GRAF/REICHL, DSrR 2007, 645 [647]; HEY, DSrR 2007, 925 [928]; KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 [410]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 527 und Fn. 38). Diese Differenzierung findet in der Figur des SonderBV aber keine Stütze, weil es auf die zivilrechtl. Ausgestaltung des Kontos nicht ankommt, solange das Geld im Unternehmen verbleibt. Zur Entnahme führt daher erst die Überführung in den privaten Bereich, zB durch Zahlung auf ein privates Bankkonto (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 20; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14627]; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [5]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15753 f.]; BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 31; WENDT, Stbg. 2009, 1 [7]). Denkbar erscheint es auch, ein Bankkonto als gewillkürtes SonderBV zu behandeln und so eine Entnahme zu vermeiden (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15753]; RÖHRIG, EStB 2008, 151 [153]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [846]). Das gilt für andere SonderBE bzw. andere WG des SonderBV entsprechend (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 20).

Die Übertragung eines WG aus dem SonderBV eines Mitunternehmers in das SonderBV eines anderen Mitunternehmers nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 ist eine Entnahmen des einen und eine Einlage des anderen Mitunternehmers (WENDT, Stbg. 2009, 1 [7]; KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 164).

Entnahmen aus dem Gesamthandsvermögen sind grundsätzlich den Mitunternehmern im Verhältnis ihrer Beteiligung zuzurechnen, wenn keine andere individuelle Abrede getroffen wurde (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276).

Entnahmen liegen auch vor, wenn die auf die Einkünfte des Gewerbebetriebs entfallende ESt. (zzgl. SolZ) aus betrieblichen Mitteln gezahlt wird (s. etwa KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 [410]; CORDES, WPg. 2007, 526 [527]),

weil es sich bei der Zahlung der persönlichen Steuern um einen privaten Vorgang handelt. Dieser Effekt lässt sich vermeiden durch die Zahlung mit privaten Mittel bzw. durch die Belastung der Zahlung auf einem Gesellschafterdarlehenskonto mit Forderungscharakter aus Sicht der Gesellschaft (CORDES, WPg. 2007, 526 [527]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15757]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 505 [508]; § 5 Anm. 282 ff.; vgl. auch BMF v. 30.5.1997, BStBl. I 1997, 627; BFH v. 3.2.1988 – I R 394/83, BStBl. II 1988, 551).

Im Bereich von Ergänzungsbilanzen können Entnahmen und Einlagen nicht vorkommen (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 20; KIRCHHOF/REISS VIII. § 34a Rn. 59; SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 [841]). Die erstmalige Bildung oder der Wegfall einer Ergänzungsbilanz sind weder als Einlage noch als Entnahme anzusehen (SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1810]; aA KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 94)

53–54 Einstweilen frei.

C. Begünstigungsbetrag und Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (Abs. 3)

55 I. Begünstigungsbetrag (Abs. 3 Satz 1)

Bei dem Begünstigungsbetrag handelt es sich nach Abs. 3 Satz 1 um den im VZ nach Abs. 1 Satz 1 auf Antrag begünstigten Gewinn. Damit beschränkt sich Abs. 3 Satz 1 auf eine Legaldefinition des Begünstigungsbetrags, der Ausgangsgröße für die Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist. Es handelt sich um den begünstigungsfähigen Gewinn, für den die Tarifbegünstigung in Anspruch genommen wird (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 23; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14633]).

56 II. Nachversteuerungspflichtiger Betrag (Abs. 3 Satz 2)

Abs. 3 Satz 2 bestimmt die Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags des Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach folgendem Schema (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 25):

Nachversteuerungspflichtiger Betrag zum Ende des vorangegangenen VZ	
+ Nachversteuerungspflichtiger Betrag des laufenden VZ	
+ übernommener nachversteuerungspflichtiger Betrag nach Abs. 5	
./.. übertragener nachversteuerungspflichtiger Betrag nach Abs. 5	
./.. Nachversteuerungsbetrag des laufenden VZ	
= nachversteuerungspflichtiger Betrag zum Ende des VZ	

Der Begünstigungsbetrag wird (nur) um die darauf lastende Sondersteuer nebst SolZ gemindert (dies nicht berücksichtigend KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 [410 f., Tabelle 4]). Maßgebend ist die Sondertarifsteuer von 28,25 % nebst 5,5 % SolZ (zusammen 29,80 %), nicht die tatsächlich nach Anrechnung der GewSt. nach § 35 sich ergebende – niedrigere – Belastung (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15747]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [423 f. mwN]). Der Betrag ist auf Euro und Cent genau zu ermitteln (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 24; GRAGERT/WISSBORN,

NWB F. 3, 14621 [14634]). Dadurch wird vermieden, dass die Steuer später einer – weiteren – Nachversteuerung unterworfen wird.

Eine Minderung des nachversteuerungspflichtigen Betrags um eine etwaige KiSt. ist hingegen nicht vorgesehen (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 24; zustimmend FELLINGER, DB 2008, 1877 [1880], die aber Änderungsbedarf de lege ferenda sieht; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14634]). Dies wäre aber konsequent, weil auch auf den Nachversteuerungsbetrag KiSt. anfällt, also insoweit Steuer auf die Steuer anfällt, was die Kürzung gerade verhindern will (NACKE GStB 2008, 99 [101]; so wohl auch HARLE/KULEMANN, GmbHR 2007, 1138 [1140], allerdings ohne Begründung). Keine Minderung ist vorgesehen für stl. Nebenleistungen (Zinsen, Säumniszuschläge etc., s. LAUSTERRER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [21]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15747]).

III. Gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags 57 (Abs. 3 Satz 3)

Der nachversteuerungspflichtige Betrag zum Ende eines VZ wird je Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach Abs. 3 Satz 3 jährlich durch gesonderten Verwaltungsakt festgestellt. Damit soll dem Stpfl. Rechtssicherheit (über das Ausmaß seiner latenten ESt. gewährt werden (BTDrucks. 16/4841, 64).

Einstweilen frei.

58–59

D. Durchführung der Nachversteuerung (Abs. 4)

I. Gewinnübersteigende Entnahmen als Auslöser der Nachversteuerung (Abs. 4 Satz 1)

1. Überentnahme

a) Begriff der Überentnahme

60

Eine Nachversteuerung ist nach Abs. 4 Satz 1 in erster Linie (vorbehaltlich der Tatbestände des Abs. 6) durchzuführen, wenn der positive Saldo von Entnahmen und Einlagen den Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 dieses Wj. übersteigt (Entnahmeüberhang). Auch für die Nachversteuerung kommt es ausschließlich auf die Verhältnis des Wj. an, so dass eine Kompensation mit Vorjahren nicht möglich ist. Der Gewinn iSd. Abs. 4 erfasst auch den Unterschiedsbetrag als Gewinn erster Stufe. Der Entnahmeüberhang ist im Fall eines Verlusts so hoch wie der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 27; FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 [265]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 545). Verluste mindern nicht den nachzuversteuernden Betrag (PAUS, EStB 2008, 322 [326]).

Durch die Anknüpfung an den Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 gilt auch für die Ermittlung des Entnahmeüberhangs, dass erst auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung zu berücksichtigende außerbilanzielle Hinzurechnungen und Kürzungen keine Rolle spielen (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 28). Stfreie Gewinnbestandteile, zB. nach DBA stbefreite ausländ. Betriebsstättegewinne oder der stfreie Teil von Teileinkünften, können demzufolge entnommen

werden, ohne dass diese Entnahme eine Nachversteuerung auslöst (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 17; HEY, DStR 2007, 925 [929]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]). Umgekehrt mindern nach DBA nicht berücksichtigungsfähige Betriebsstättenverluste das Entnahmevolumen (GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [751]).

61 b) Vorrang des Übergangs des nachversteuerungspflichtigen Betrags

Die Nachversteuerung greift nur, soweit der nachversteuerungspflichtige Betrag nicht durch eine Überführung oder Übertragung von WG zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 vom Ursprungsbetrieb oder -mitunternehmeranteil auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil übergegangen ist (LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [22]).

2. Nachversteuerung

62 a) System der Nachversteuerung

Der Gesetzgeber verwendet eine bislang unbekannte Technik. Die Parallele zur KapGes. hätte nahegelegt, die Überentnahme als eigenen Einkunftstatbestand innerhalb der Gewinneinkünfte auszuformen (so auch der Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats des Fachbereichs Steuern bei der ERNST & YOUNG AG, BB 2005, 1653 [1655]). Statt dessen erfolgt eine zeitlich verzögerte Nachbelastung früher begünstigt besteuert Gewinne. Die Nachversteuerung hat auf die Höhe des zVE keine Auswirkung und auch keinerlei Progressionseffekte (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 27; KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 19). Die Nachversteuerung führt nicht zu gewerblichen Einkünften (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 27; FÖRSTER, DB 2007, 760; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 442 f.; ROHLER, GmbH-StB 2008, 238 [242]). Die nachteiligen Auswirkungen dieser Regelungstechnik zeigen sich insbes. bei der pauschalierten Anrechnung der GewSt. nach § 35 (s. Anm. 25) und bei der Anrechnung ausländ. Steuern nach § 34c (s. Anm. 26).

63 b) Verwendungsreihenfolge und Einsperrungseffekt

Verwendungsreihenfolge: Die Nachversteuerung ist auf den nachversteuerungspflichtigen Betrag beschränkt (s. etwa LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15747]). Ist dieser einer Nachversteuerung zugeführt worden, bleiben darüber hinausgehende Entnahmen stl. ohne Auswirkung. Daraus ergibt sich folgende Verwendungsreihenfolge für den positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 17, 29; BÄUMER, DStR 2007, 2089; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14638]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]):

1. stfreier Gewinn des laufenden Jahrs,
2. stpfl. Gewinn des laufenden Jahrs,
3. nicht entnommene und nach § 34a begünstigte Gewinne der Vorjahre und
4. stfreie und nicht entnommene, mit dem persönlichen StSatz versteuerte Gewinne der Vorjahre.

„Einsperrung“ von Altgewinnen: Die – implizite – Verwendungsreihenfolge von Überentnahmen führt zur Einsperrung versteuerter Altgewinne, regelbesteuerter (Neu-)Gewinne sowie stfreier Gewinne, die nicht im Jahr der Entstehung entnommen werden. Sie kann mit Vereinfachungsüberlegungen be-

gründet werden, weil andernfalls eine Eigenkapitalgliederung für alle Personenunternehmen erforderlich wäre, selbst wenn diese aktuell von der Begünstigung keinen Gebrauch machen. Hintergrund der Regelung ist auch ein Übergangsproblem (s. auch HEY, DStR 2007, 925 [929]). Solange die Stpfl. ihren Lebensbedarf und die Liquidität für Steuerzahlungen aus anderen Quellen decken können, verbleibt ein entsprechend höheres Gewinnpotenzial, das sie der begünstigten Besteuerung unterwerfen können. Dasselbe hätte gegolten, wenn der Gesetzgeber für Alrücklagen eine vorrangige Entnahmemöglichkeit gewährt hätte (entsprechend dem Einlagekonto des § 27 KStG). Die in Abs. 4 Satz 1 vorgesehene Verwendungsreihenfolge vermeidet auch die aus einer solchen Regelung drohenden Steuerausfälle (bis zum Verbrauch der Altgewinne) – allerdings um einen hohen Preis:

Vermeidung eingesperrter Altgewinne: Um die Nachversteuerung zu vermeiden, ist Personenunternehmen – jedenfalls bei rein stl. Betrachtung – vor der erstmaligen Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung zu raten, die Alrücklagen einschließlich der Gesellschafterdarlehen soweit möglich zu entnehmen, wenn eine zukünftige Entnahme (mit Ausnahme der ErbSt.- und SchenkStZahlungen) nicht völlig unwahrscheinlich ist.

DÖRFEL/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 (652 f.); HEY, DStR 2007, 925 (929); LAUSERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (27); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15756); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (846); WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 541.

Zu beachten sind bei Entnahmen neben deren Auswirkungen auf Eigenkapitalsituation, Liquidität und andere wirtschaftliche Aspekte allerdings auch die Regelungen der §§ 4 Abs. 4a, 4h hinsichtlich der Zinsaufwendungen, des § 15a hinsichtlich des Verlustausgleichs und der §§ 13a Abs. 5 Nr. 3 und 19a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG hinsichtlich der Nachversteuerung. Der Mitunternehmer kann aus den entnommenen Mitteln auch die Steuerschulden der Folgejahre begleichen, so das Begünstigungsvolumen erhöhen und die Steuer auf die Steuer in den Bereich der Abgeltungsteuer verlagern (vgl. etwa RÜD, FR 2008, 413 [416]). Damit wird das Ziel des Gesetzgebers konterkariert, die Eigenkapitalausstattung der Personenunternehmen zu stärken. Das gilt entsprechend für nach DBA stfreie Auslandsgewinne und nicht begünstigt besteuerte laufende Gewinne (HEY, DStR 2007, 925 [929]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 541). Da Abs. 4 Satz 1 auf die Gewinne des VZ abstellt, kann es sinnvoll sein, diese Gewinnbestandteile im laufenden Geschäftsjahr vorweg zu entnehmen, so dass eine frühzeitige Prognose des Gewinns der Höhe und der Zusammensetzung nach sowie ein Abgleich der Entnahmen und Einlagen erforderlich ist (SCHIFFERS, GmbHR 2007, 505 [510]).

Die direkte Wiedereinlage von zum Jahresende entnommenen Mitteln im Folgejahr, um die Liquidität dem Unternehmen nur kurzfristig zu entziehen, dürfte stl. nicht als Entnahme anerkannt werden.

FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 (267); LAUSERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (27); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (430); THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 (1106 unter Hinweis auf BFH v. 11.12.2002 – XI R 48/00, BFH/NV 2003, 895).

Eine Alternative zur Entnahme ins PV ist die Einlage in eine gewerbliche oder gewerblich geprägte SchwesterPersGes. (FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 [268]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15756]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unterneh-

mensteuerreform 2008, 2007, 409 [430]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [846]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1106 f.]), die die Mittel der Ursprungsgesellschaft unter fremdvergleichbaren Darlehensbedingungen überlässt (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15757]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [411]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1106 f.]). Andernfalls droht eine Entnahme der Darlehensforderung der SchwesterPersGes. und eine korrespondierende Einlage in das SonderBV bei der Ursprungsgesellschaft. Nicht abzehbare BA und Entnahmen werden auf diese PersGes. verlagert (HUSKEN/SCHMIDT/SIEGMUND, BB 2008, 1204 [1208]).

Bei mehrstöckigen PersGes. könnte man auch die Einlage in das SonderBV bei einer Tochtergesellschaft erwägen, was aber mit Blick auf die Behandlung des Sondermitunternehmeranteils (s. Anm. 39) als relativ ungesicherte Gestaltung angesehen werden muss (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [441]).

64 3. Vorangegangene gesonderte Feststellung

Ein Entnahmeüberhang löst die Nachsteuer nur aus, wenn in Vorjahren die Begünstigung in Anspruch genommen und ein nachversteuerungspflichtiger Betrag festgestellt wurde.

65 II. Steuersatz bei Nachversteuerung (Abs. 4 Satz 2)

Der StSatz auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt nach Abs. 4 Satz 2 zwingend 25 %. Es erfolgt keine Günstigerprüfung wie im Rahmen des Veranlagungswahlrechts der Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 6 (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14634]; KNIEF/NIENABER, BB 2007, 1309 [1312]; LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [22]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [424]), so dass ein niedrigerer individueller StSatz des Stpfl. sich nicht auswirkt. Zudem ist die Nachbelastung nicht auf die stl. Vorbelastung abgestimmt (KAVCIC, FR 2008, 404 [412]). Ein Grund dafür ist nicht ersichtlich (BINDL, DB 2008, 949 [950]; HEY, DStR 2007, 925 [928]; SCHULTES-SCHNITZLEIN/KEESE, NWB F. 3, 14683).

Zum SonderStSatz kommen SolZ (so dass die kumulierte StBelastung 26,375 % beträgt) und ggf. KiSt. hinzu (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 27; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14634]; GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [296]; LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [22]).

66 III. Ausnahme für Erbschaft- und Schenkungsteuer (Abs. 4 Satz 3)

Eine Nachversteuerung wegen Entnahmen zur Zahlung der ErbSt. oder SchenkSt., die anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils ausgelöst wird, ist nach Abs. 4 Satz 3 nicht durchzuführen. Aufgrund der betriebsbezogenen Sichtweise ist die insgesamt festgesetzte ErbSt. und SchenkSt. zum betreffenden Betrieb oder Mitunternehmeranteil ins Verhältnis zu setzen (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 30):

Festgesetzte ErbSt. × $\frac{\text{ErbSt.-Bemessungsgrundlage für den Betrieb oder Mitunternehmeranteil}}{\text{ErbSt.-Bemessungsgrundlage}}$

Objektbezogene Betrachtung: Begünstigt ist nur die Entnahme aus dem Betrieb oder Mitunternehmeranteil, der die ErbSt. oder SchenkSt. ausgelöst hat. Die Entnahme aus einem anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil fällt nicht unter die Ausnahmeregelung des Abs. 4 Satz 3 (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 31; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14639]). Bei unbeschränkter ErbSt.- oder SchenkStPflicht im Ausland gilt diese Ausnahme nicht nur für die deutsche ErbSt. oder SchenkSt., sondern auch für entsprechende ausländ. Steuern, die auf die deutsche ErbSt. bzw. SchenkSt. nach § 21 ErbStG angerechnet werden können.

Entsprechend dem Entlastungszweck sollte die Entnahme zum Zweck der Zahlung von ErbSt. oder SchenkSt. wegen Nachversteuerungstatbeständen nach §§ 13a Abs. 5, 19 Abs. 5 ErbStG begünstigt sein, obwohl die Steuer insoweit nicht nur durch die Übertragung ausgelöst wird, sondern ein weiterer Tatbestand erfüllt werden muss. Denn die Übertragung bleibt Auslöser der ErbSt. oder SchenkSt.; die Nachversteuerungstatbestände erhöhen lediglich die Höhe der Steuerbelastung.

Die unentgeltliche Übertragung eines Teilbetriebs oder Teilmitunternehmeranteils fällt nach dem Wortlaut nicht klar unter diese Regelung (zweifelnd deswegen SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1812]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1101]). Es ist jedoch kein Grund ersichtlich, diesen Fall anders zu behandeln, als die vollständige Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils. Vielmehr fügt sich dieses Verständnis nahtlos in den Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach Abs. 7 Satz 1 bei unentgeltlicher Übertragung von ganzen Betrieben oder Mitunternehmeranteilen, nicht aber bei Teilbetrieben und Teilmitunternehmeranteilen (s. Anm. 90). Übernimmt der Schenker die SchenkSt., kann er nach Vollzug der Schenkung keine Entnahme aus dem BV vornehmen, weil er dieses weggeben hat (SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1812]; LADEMANN/KALIGIN, § 34a Rn. 35). Der Schenker kann von der Ausnahme nur profitieren, wenn er einen Teil des Betriebs oder des Mitunternehmeranteils verschenkt und der nachversteuerungspflichtige Betrag somit noch bei ihm verblieben ist (vgl. LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [23]).

Wirtschaftlicher Zusammenhang mit Tilgung der Erbschaftsteuer bzw. Schenksteuer:

Aus dem Begriff „anlässlich“ folgt, dass die Entnahme entweder unmittelbar zur Tilgung der ErbSt. oder SchenkSt. erfolgen oder aber wenigstens ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen muss. Die FinVerw. verlangt Entnahme aus dem die Steuer auslösenden Betrieb oder Mitunternehmeranteil (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 31). Der Nachweis obliegt nach allgemeinen Regeln dem Stpfl. Es empfiehlt sich daher, diese Beträge direkt von einem Unternehmenskonto an die Finanzkasse zu überweisen (PAUS, EStB 2008, 322 [326]), auch wenn der Wortlaut („anlässlich“) eine unmittelbare Tilgungsverwendung nicht verlangt (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 65). Wird die gesamte ErbSt. teilweise aus Betriebsmitteln, teilweise mit privaten Geldmitteln bezahlt, unterstellt die FinVerw. zugunsten des Stpfl., dass mit den Betriebsmitteln der begünstigte (auf den jeweiligen Betrieb oder Mitunternehmeranteil entfallende) Teil der Steuer bezahlt wurde (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 31; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 65). Löst die Entnahme

der ErbSt. oder SchenkSt. in einem Jahr keine Nachsteuer aus, entsteht kein „Puffer“ für Überentnahmen in Folgejahren (so aber GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [299]).

Festgesetzte Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer: Die Ausnahme des Abs. 4 Satz 3 muss an der festgesetzten ErbSt. oder SchenkSt. ansetzen, so dass spätere Zahlungen aufgrund geänderter Bescheide sich nicht nachteilig auswirken können. Eine Verpflichtung, einen Erstattungsbetrag aufgrund späterer Änderungen zugunsten des Stpfl. wieder einzulegen, besteht mangels ausdrücklicher Regelung im Gesetz nicht.

Entstehen einer Überentnahme und eines Nachversteuerungsbetrags: Die Entlastung setzt nur ein, wenn der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen den laufenden Gewinn des Jahres der Entnahme der ErbSt. übersteigt, es also grundsätzlich zu einer Nachversteuerung kommt (GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [299]; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 65). Ist der laufende Gewinn höher als der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen, greift Abs. 4 Satz 3 nicht ein. Er lässt die ErbSt.-Entnahme nur bei der Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags unberücksichtigt. Eine begünstigende Thesaurierung ist in Höhe der ErbSt.-Entnahme jedoch nicht möglich, weil in Abs. 2 keine entsprechende Regelung vorgesehen ist.

Ebenfalls nicht gemindert wird der nachversteuerungspflichtige Betrag, wenn kein Nachversteuerungsbetrag entsteht (FELLINGER, DB 2008, 1877 [1881]; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14639]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 42; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [437]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 547), so dass die latente Nachversteuerungsbelastung bestehen bleibt.

67–69 Einstweilen frei.

E. Verhältnis des § 34a zu § 6 Abs. 5 (Abs. 5)

70 I. Übertragung oder Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern (Abs. 5 Satz 1)

Buchwertübertragungen und -überführungen als Entnahme: Abs. 5 Satz 1 stellt klar, dass die Überführung und Übertragung von WG iSd. § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 eine Entnahme aus einem BV und eine Einlage in ein anderes BV darstellt, die aufgrund des engen Betriebsbegriffs (s. Anm. 37) eine Nachversteuerung auslösen kann (NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [16]; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 66; im Ergebnis wohl auch POHL, BB 2008, 1536 [1537]). Auch Buchwertübertragungen iSd. § 6 Abs. 5 Satz 3 können also eine Entnahme aus einem und Einlage in einen anderen Betrieb darstellen (KIRCHHOF/REISS VIII. § 34a Rn. 42; WENDT, Stbg. 2009, 1 [6]; wohl auch GRAGERT/WISSBORN, NWB F 3, 15251 [15258 f.]).

Der Begriff des Wirtschaftsguts umfasst nach allgemeinen Grundsätzen nicht nur WG, bei denen § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 aufgrund der zwingenden Buchwertverknüpfung die Aufdeckung stiller Reserven vermeiden, sondern grundsätzlich alle WG unabhängig von der Existenz stiller Reserven und damit auch – entgegen den Vorstellungen der FinVerw. (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 32 Abs. 2, zustimmend GRAGERT/WISSBORN, NWB F 3, 15251 [15267 f. un-

ter Hinweis auf einen möglichen Gestaltungsmissbrauch]; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 39]) – alle Zahlungsmittel und sonstigen WG des Umlaufvermögens.

LBP/DÖRFLER, § 34a, Rn. 167; LEY, Ubg. 2008, 214 (215); KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 169; POHL, BB 2008, 1536 (1539); LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 (1104); NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14, (19); PAUS, EStB 2008, 365 f.; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 (1812); SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 67; WENDT, Stbg. 2009, 1 (7).

Die Annahme, Geld sei kein bilanzierungsfähiges WG (GRAGERT/WISSBORN, NWB F 3, 15251 [15267 f.]) ist vom Gesetz nicht gedeckt. Das zeigt bereits die explizite, klarstellende Erwähnung der Barmittel in § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1 (POHL, BB 2008, 1536 [1539]). Dafür spricht auch, dass durch den Umtausch von Barmitteln in Wertpapiere, die zweifelsfrei WG sind, eine „Umgehung“ einer anderen Auffassung leicht möglich wäre (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14642]; NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [19]; PAUS, EStB 2008, 365 [366]).

Die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen desselben Stpfl. bei derselben Mitunternehmerschaft nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 löst bereits mangels Entnahme aus dem Mitunternehmeranteil des Stpfl. keine Nachversteuerung aus, so dass es auf Abs. 5 Satz 2 nicht ankommt.

BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 20; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14641); LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (24); NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [16]; POHL, BB 2008, 1536 (1537); SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 (1810); SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 32, 67.

Übertragungen zwischen Ober- und Untergesellschaft sind bei mehrstöckigen PersGes. vom Gesamthandsvermögen ins Gesamthandsvermögen bzw. SonderBV einer Mitunternehmerschaft irrelevant, weil sie innerhalb des nämlichen Mitunternehmeranteils erfolgen (aA, Beteiligung anderer Mitunternehmer ist quotale Entnahme, NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [25], aber § 6 Abs. 5 Satz 3 ist die Verschiebung der Mitbeteiligungsquoten immanent; vgl. auch KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 165). Wenn das SonderBV bei der Untergesellschaft allerdings zum Sondermitunternehmeranteil eines Stpfl. gehört, dann greift § 6 Abs. 5 Satz 3 (NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [25]).

Grenzüberschreitende Überführungen von WG zwischen mehreren Betrieben fallen unter § 6 Abs. 5 Satz 1, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (HRUSCHKA, StuW 2006, 584 [586 f.]; DITZ, IStR 2009, 115 [119]), der als *lex specialis* § 4 Abs. 1 Satz 3 verdrängt (aA NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [18]).

II. Unterbleiben der Nachversteuerung bei Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (Abs. 5 Satz 2)

1. Unterbleiben der Nachversteuerung

Eine Nachversteuerung findet nach Abs. 5 Satz 2 nicht statt, wenn der Stpfl. beantragt, den nachversteuerungspflichtigen Betrag in Höhe des Buchwerts des übertragenen oder überführten WG, höchstens jedoch in Höhe des Nachversteuerungsbetrags, den die Übertragung oder Überführung des WG ausgelöst hätte, auf den anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil zu übertragen.

Unterbleiben der sofortigen Nachversteuerung zur Erleichterung von Umstrukturierungen: Abs. 5 Satz 2 gewährt die Option, statt einer Nachversteuerung beim Ursprungsbetrieb oder -mitunternehmeranteil den (anteiligen)

nachversteuerungspflichtigen Betrag auf das übernehmende Unternehmen zu übertragen. Abs. 5 Satz 2 sieht nicht vor, dass von der Nachbesteuerung Abstand genommen wird. Statt dessen wird der nachversteuerungspflichtige Betrag übertragen (BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 46). Nach der Gesetzesbegründung wird auf die sofortige Nachversteuerung verzichtet, da die WG weiterhin betrieblich genutzt werden und der Überführungs- bzw. Übertragungsvorgang lediglich buchungstechnisch als Entnahme zu behandeln ist (BTDrucks. 16/4841, 64). Damit liegt der Vorschrift aber auch der Zweck zugrunde, notwendige Umstrukturierungen nicht durch eine Nachversteuerung zu erschweren oder zu verhindern (POHL, BB 2008, 1536 [1538]).

Analoge Anwendung auf nicht zum Buchwert erfolgende Umstrukturierungen? Diese Argumentation lässt sich auf alle Konstellationen übertragen, bei denen es zwar zu keiner Buchwertverknüpfung kommt, die WG die betriebliche Sphäre aber nicht verlassen. Zu denken ist zB an die Übertragung von WG zwischen SchwesterPersGes., die nach Auffassung der FinVerw. nicht unter § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 fallen soll (OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, EStK § 6 EStG Tz. 4.1; aA die wohl hM im Schrifttum, SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 67). Das Gleiche gilt insbes. für die Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten, die nach einhelliger Auffassung einen tauschähnlichen Vorgang darstellt (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, Haufe-Index 1642330 Tz. 5.1), so dass in diesen Fällen für die Zwecke des Abs. 5 Satz 1 andernfalls keine Entnahme mehr vorläge (im Erg. auch SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 67; NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [19]; KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 162; aA POHL, BB 2008, 1536 [1537 f.]).

Kein Entfallen von Entnahme und Einlage: Die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ändert aber nichts daran, dass beim abgebenden BV eine Entnahme und beim aufnehmenden Betrieb eine Einlage anzusetzen ist, weil andernfalls keine die Nachversteuerung auslösenden Überentnahme mehr vorläge (LBP/DÖRFLER, § 34a Rn. 160; GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [751]; HARLE/GEIGER, BB 2009, 587 [590]; POHL, BB 2008, 1536 [1537]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1812 f.]; NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [16], aA WENDT, Stbg. 2009, 1 [8]; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 71: keine Einlage). Die ursprünglich vom BRat geplante Missbrauchsabwehrregelung in § 34a Abs. 5 Satz 3, dass im Fall der Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags die Überführung bzw. Übertragung beim aufnehmenden Betrieb nicht als Einlage gilt (BRDrucks. 545/08, 21) wurde im weiteren Gesetzgebungsverfahren nicht aufgegriffen.

Keine Anwendung bei Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3: Offen lässt der Wortlaut die Behandlung des Übergangs von WG des SonderBV auf einen anderen Stpfl. nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3, weil Abs. 5 Satz 2 davon ausgeht, dass derselbe Stpfl. betroffen ist. Daraus kann man folgern, dass eine intersubjektive Verlagerung ausgeschlossen ist, weil es sich um eine personenbezogene Regelung handelt (KIRCHOF/REISS VIII. § 34a Rn. 81; POHL, BB 2008, 1536 [1539]); aA, Übergang nur mit Zustimmung des Übertragungsempfängers, WENDT, Stbg. 2009, 1 [8]; NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [22] erwägen wegen Übernahme des nachversteuerungspflichtigen Betrags eine teilentgeltliche Übertragung).

2. Antragserfordernis

72

Die Übertragung erfolgt nur auf Antrag des Stpfl. Nicht möglich ist, es, den Antrag auf einen Teil des übertragbaren nachversteuerungspflichtigen Betrags zu beschränken (POHL, BB 2008, 1536 [1539]; BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 47; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 70).

Frist und Form: Für die Stellung des Antrags sind weder Form noch Frist geregelt. Da Abs. 5 Satz 2 eine Ausnahme vom Nachversteuerungsverfahren nach Abs. 4 iVm. Abs. 5 Satz 1 regelt, muss der Antrag bis zur Bestandskraft des ESt-Bescheids gestellt werden, in dem die Nachsteuer festgesetzt wird (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 70; aA BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 47: rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, so dass auch Änderung nach Ablauf der Feststellungsfrist möglich ist).

Änderung und Rücknahme: Der Antrag kann mangels entgegenstehender Regelung geändert oder zurückgenommen werden (zweifelnd BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 47). Die (teilweise) Ablehnung eines Antrags auf Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist ein selbständiger Verwaltungsakt, gegen den der Stpfl. Einspruch einlegen kann (BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 47). Zu ändern sind sowohl der Bescheid des abgebenden als auch des aufnehmenden Betriebs oder Mitunternehmeranteils (BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 47). Es ist naheliegend, den Bescheid des abgebenden Betriebs oder Mitunternehmeranteils als Grundlagenbescheid aufzufassen (so BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 47), weil andernfalls Änderungen nur wegen widerstreitender Festsetzungen möglich wären (§ 174 AO).

3. Begrenzung durch den Buchwert und Buchwertfortführung

73

Die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist auf den Buchwert der übertragenen bzw. überführten WG beschränkt. Ob stille Reserven vorhanden sind, ist in jeder Hinsicht irrelevant. Da der Verweis sich zudem auf die Sätze 1–3 des § 6 Abs. 5 beschränkt, bei denen eine Buchwertverknüpfung zwingend ist, liegt es nahe, Übertragungen, die nicht zum Buchwert erfolgen, als nicht erfasst anzusehen (HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [3]; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 68). Auch ein rückwirkender Ansatz des Teilwerts nach § 6 Abs. 5 Sätzen 4–6 wäre demnach schädlich (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 32; GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [752]; HARLE/GEIGER, BB 2009, 587 [590]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1812]). Jedoch fehlt es dafür an einer gesetzlichen Grundlage, weil der Verweis sich ausschließlich auf § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 bezieht (NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [21]; PAUS, EStB 2008, 365), und zudem verlangt Abs. 5 Satz 2 anders als Abs. 7 Satz 2 nicht ausdrücklich die Buchwertverknüpfung (POHL, BB 2008, 1536 [1539]). Im Fall des nachträglichen Teilwertansatzes ist der Teilwert der neue Buchwert, der den Maßstab für die Übertragungshöhe bildet (POHL, BB 2008, 1536 [1539]; wohl auch LEY, Ubg. 2008, 214 [216]). Die Nachversteuerung wird nach der anderen Auffassung durch eine Übertragung oder Überführung nach § 6 Abs. 5 Sätzen 1–3 nur ausgelöst, wenn insgesamt eine Überentnahme vorliegt. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass nur in Höhe des Buchwerts eine Überentnahme erfolgt, weil bei Aufdeckung stiller Reserven eine Gewinnerhöhung die Nachversteuerung vermeidet (HARLE/GEIGER, BB 2009, 587 [590]).

74 **4. Begrenzung durch den Nachversteuerungsbetrag**

Der nachversteuerungspflichtige Betrag wird nur und insoweit übertragen, wie eine gewinnübersteigende Entnahme vorliegt, die eine Nachversteuerung auslöst. Soweit der positive Saldo aus Einlagen und Entnahmen (einschließlich der „technischen“ Entnahme nach § 6 Abs. 5 Sätzen 1–3) kleiner ist als der Gewinn, bleibt es dabei, dass das Begünstigungsvolumen beim Ursprungsbetrieb durch die Entnahme gemindert wird.

75 **5. Entnahmereihenfolge**

Treffen Entnahmen und Überführungen oder Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Sätzen 1–3 so zusammen, dass daraus eine Überentnahme resultiert, ist die Frage, in welcher Reihenfolge vorzugehen ist, zugunsten eines Wahlrechts des Stpfl. zu beantworten. Eine Differenzierung in zeitlicher Hinsicht verbietet sich schon deshalb, weil die Überentnahme auf einer zeitraumbezogenen Betrachtung beruht, bei der Einlagen bis zum Ende des Wj. mit vorhergehenden Entnahmen saldiert werden können. Dem Gesetzeszweck folgend sollte die Überführung oder Übertragung ab Auslösung der Nachversteuerungsschwelle vorrangig dem übertragbaren nachversteuerungspflichtigen Betrag zugeordnet werden. Dafür spricht insbes. auch, dass Abs. 4 Satz 1 ausdrücklich eine Nachversteuerung vorbehaltlich der Regelung zur Übertragung des Nachversteuerungsbetrags anordnet (so auch FELLINGER, DB 2008, 1877 [1882]). Die FinVerw. möchte hingegen umgekehrt vorgehen und die sonstigen Entnahmen gegenüber den Entnahmen iSd. § 6 Abs. 5 stets als vorrangig sehen (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 33), was GRAGERT/WISSBORN (NWB F. 3, 14621 [14642]; zustimmend LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15749]) damit begründen, dies sei die für den Stpfl. günstigere Reihenfolge. Ein Vorschlag des BRat, diese Verwendungsreihenfolge gesetzlich zu fixieren (BRDrucks. 545/08, 21), ist in der endgültigen Fassung des JStG 2009 nicht weiter verfolgt worden. Da Abs. 5 ein Wahlrecht vorsieht, liegt es näher, dem Stpfl. auch die Entscheidung zu überlassen, in welcher Reihenfolge die Entnahmen zugeordnet werden sollen (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [437]). Auf diese Weise kann auch der Fall unproblematisch gelöst werden, dass mehrere Übertragungen und Überführungen auf verschiedene Betriebe oder Mitunternehmeranteile erfolgen. Die andere Alternative wäre, im Lichte von BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04 (BStBl. II 2007, 694) iS einer Meistbegünstigung die für den Stpfl. günstigste Reihenfolge zu unterstellen (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 69; LEY, Ubg. 2008, 214 [216]; POHL, BB 2008, 1536 [1539]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1813]).

76 **6. Aufnehmender Betrieb oder Mitunternehmeranteil**

Der nachversteuerungspflichtige Betrag kann technisch nur mit Wirkung zum Ende des Wj. des übernehmenden Unternehmens übergehen. Bei dem übernehmenden Unternehmen stellt die Überführung oder Übertragung eine Einlage zum Buchwert dar (GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [298, 300]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15749]). Diese erhöht zunächst den Betrag, der begünstigungs- und nachversteuerungsunschädlich entnommen werden kann. Erfolgt im Wj. der Überführung oder Übertragung keine Entnahme in gleicher Höhe, greift in den Folgejahren die implizite Verwendungsreihenfolge, was ein weiterer Fehlanreiz zur Entnahme ist.

Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist, dass der übernehmende Betrieb bzw. die überneh-

mende Mitunternehmerschaft die Voraussetzungen für die Anwendung des § 34a erfüllt, also ua. der Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt wird (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 68; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 563). Die besonderen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 für Mitunternehmeranteile müssen weder nach dem Wortlaut (Abs. 1 Satz 3 regelt lediglich die Voraussetzungen der erstmaligen Begünstigung) noch nach dem Zweck des Abs. 1 Satz 3 erfüllt sein, weil entsprechend der Gewinnhöhe ohnehin Schwankungen in der Anwendung des Abs. 1 Satz 3 vorkommen können.

Einstweilen frei.

77–79

F. Vorzeitige Nachversteuerung (Abs. 6)

I. Voraussetzungen für eine vorzeitige Nachversteuerung

1. Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)

80

Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 ordnet eine Nachversteuerung für Fälle der Betriebsveräußerung oder -aufgabe iSd. § 14, § 16 Abs. 1 und Abs. 3 sowie § 18 Abs. 3 an. Andererseits verdeutlicht Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2, dass auch solche Fälle begünstigt sein können. Der scheinbare Widerspruch löst sich, wenn man auf die objektbezogene Seite der Begünstigung achtet: Wird der Betrieb oder Mitunternehmeranteil vollständig aufgegeben, real geteilt oder veräußert, entfällt das Objekt der Tarifbegünstigung und damit die Möglichkeit, bei diesem Betrieb oder Mitunternehmeranteil eine Nachversteuerung vorzunehmen (BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2091]; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14644]; GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [299]). Der für den entsprechenden Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag ist in voller Höhe aufzulösen und nachzuversteuern. Die Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils oder von Betriebsteilen lässt das Begünstigungsobjekt fortbestehen, so dass keine Nachversteuerung durchzuführen ist.

BÄUMER, DStR 2007, 2089 (2091); GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 (14644); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15750); PAUS, EStB 2008, 322 (326); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (435); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (845); BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 47; zweifelnd WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 530 f.

Der Verkauf der gesamten wesentlichen Betriebsgrundlagen ist unschädlich, solange der Betrieb in einem minimalen Umfang noch fortgeführt werden kann (PAUS, EStB 2008, 322 [326]).

Vermeidung einer Betriebsaufgabe: Die Nachversteuerung führt zu einem Zielkonflikt mit der Begünstigung der Betriebsaufgabe nach §§ 16, 34, die teilweise durch frühzeitige Strukturierung beseitigt werden kann, zB Schaffung von Teilbetrieben, Überführung von WG, die nicht veräußert werden sollen, in eine gewerblich geprägte PersGes. (PAUS, EStB 2008, 322 [326]), wobei allerdings die von der Rspr. zu §§ 16, 34 entwickelten Grenzen der Gestaltung zu beachten sind (s. § 34 Anm. 40).

Realteilung: Bei der Realteilung zu Buchwerten nach § 16 Abs. 3 Satz 2 fehlt es nach dem Wortlaut an der Möglichkeit zur Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den übernehmenden Betrieb, weil § 34a Abs. 5 Satz 2 nur die Fälle des § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 und § 34a Abs. 7 nur die Fälle des § 6

Abs. 3 EStG und des § 24 UmwStG erfassen. Die FinVerw. sieht das Bedürfnis einer zwingenden Nachversteuerung, weil die Realteilung eine Betriebsaufgabe darstelle (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 41 f.; zustimmend SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 76). Ein Besteuerungsbedürfnis ist nicht erkennbar (NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [23]); LEY, Ubg. 2008, 214 [217]; FELLINGER, DB 2008, 1877 [1882]; PAUS, EStB 2008, 322 [327]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1813]; wohl auch SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2008, 1933 [1935]). Strittig ist allerdings, ob eine planwidrige Regelungslücke vorliegt, weil alle anderen Fälle der Buchwertfortführung durch den bisherigen Stpfl. oder seinen Rechtsnachfolger im Anwendungsbereich der ESt. geregelt werden (zweifelnd PAUS, EStB 2008, 322 [327]). Diese sollte nach dem Zweck der Nachversteuerungstatbestände mangels Überentnahme durch Analogie geschlossen werden, wobei sich aufgrund der inneren Nähe zwischen Realteilung und § 6 Abs. 5 die entsprechende Anwendung des Abs. 5 anbietet (so auch SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2008, 1933 [1935]). Der nachversteuerungspflichtige Betrag sollte aufgeteilt werden (so auch FELLINGER, DB 2008, 1877 [1882]). Als Aufteilungsmaßstab bietet sich das Verhältnis des übernommenen Eigenkapitals an.

81 2. Einbringung bzw. Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2)

Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils: Bei der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. oder Genossenschaft ist gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 eine Nachversteuerung durchzuführen, weil infolge des Systemwechsels eine Nachversteuerung nicht sichergestellt ist (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14644]). Die Einbringung eines Teilbetriebs oder eines Teilmitunternehmeranteils löst keine Nachversteuerung aus (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 43; BINDL, DB 2008, 949 [951]; FELLINGER, DB 2008, 1877 [1883]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15750]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [411]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [845]). Der Änderungsvorschlag des BRat, auch diese Fälle in den Nachversteuerungstatbestand aufzunehmen (BTDrucks. 16/5377, 14), wurde nicht umgesetzt. Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils, der zu einem Betrieb gehört, fällt ebenfalls nicht unter diesen Nachversteuerungstatbestand, weil Bezugspunkt der Begünstigung der unverändert bestehende Betrieb bleibt (s. Anm. 39; im Erg. auch BINDL, DB 2008, 949 [951]; teleologische Reduktion). Die verdeckte Einlage eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils führt zur Betriebsaufgabe und fällt unter Abs. 6 Satz 1 Nr. 1, es sei denn, der eingelegte Betrieb oder Mitunternehmeranteil gehört weiterhin zu einem BV, dem der nachversteuerungspflichtige Betrag unverändert zugeordnet wird (entsprechend der Fallgruppe der Einbringung von Teilbetrieben und Teilmitunternehmeranteilen; vgl. BINDL, DB 2008, 949 [952]).

Formwechsel in Kapitalgesellschaft: Der Einbezug des Formwechsels geht auf einen Änderungsvorschlag des BRat zurück (BTDrucks. 16/5377, 14). Auf die Tatbestände des UmwStG (§§ 20, 25 UmwStG) nimmt die Vorschrift anders als der Gesetzentwurf (BTDrucks. 16/4841, 11) keinen Bezug.

Bei gedachter Äquivalenz von Sondertarifierung und Thesaurierungsbesteuerung der KapGes. sollte allerdings ein Rechtsformwechsel ohne Nachversteuerung möglich sein (s. auch HEY, DStR 2007, 925 [931]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15750]; NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [18]). Man kann nun versuchen, eine Begründung für die fehlende Symmetrie der Begünstigungstechnik zu finden: Der Nachversteuerungsbetrag ist beim Personenunternehmen dem Unterneh-

mer zugeordnet und lässt sich nicht ohne weiteres auf die Unternehmens- bzw. Gesellschaftsebene transferieren (HEY, DStR 2007, 925 [931]). Das ist im Grundsatz mangels einer anderen Regelung zutreffend. Würde man allerdings die nicht entnommenen, begünstigt besteuerten Gewinne nicht im Zuge der Einbringung dem Einlagekonto iSd. § 27 KStG zuweisen, könnte eine Nachversteuerung bei Ausschüttung im Wege der Abgeltungsteuer (oder des Teileinkünfteverfahrens, kritisch deswegen WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 552 mit Fn. 70) erfolgen; vorher besteht kein zwingender Besteuerungsbedarf (CORDES, WPg. 2007, 526 [530]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [434]: Minderung der AK um den nachversteuerungspflichtigen Betrag). Solange der Gesetzgeber diesen Weg nicht beschreitet, sind nachversteuerungspflichtige Beträge ein Umwandlungshindernis (CORDES, WPg. 2007, 526 [530]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [845]).

Mehrstufige Umstrukturierungen: Erkennt man den Systemwechsel als einzige Rechtfertigung, wird auch deutlich, dass kein (Nach-)Besteuerungsbedürfnis bei mehrstufigen Umwandlungsvorgängen besteht. Wird also zB ein Mitunternehmeranteil zunächst in eine Mitunternehmerschaft nach § 24 UmwStG zu Buchwerten eingebracht, so dass der nachversteuerungspflichtige Betrag nach Abs. 7 Satz 2 auf den neuen Mitunternehmeranteil übergeht, löst eine anschließende Umwandlung auf der Ebene der eingebrachten Mitunternehmerschaft (dh. der TochterPersGes.) in eine KapGes. oder Genossenschaft keine Nachversteuerung aus (s. auch WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 560).

3. Wechsel der Gewinnermittlungsart (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3)

82

Der Wechsel vom BV-Vergleich zu der Einnahmen-Überschussrechnung oder einer pauschalierten Gewinnermittlung (§ 5a, § 13a) löst nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 ebenfalls die Nachversteuerung aus, obwohl es nicht zu einer Überführung ins PV kommt und das Steuerobjekt unverändert vorhanden ist (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 44). Die Nachversteuerung ist insoweit die Kehrseite der fehlenden Begünstigungsfähigkeit dieser Gewinnermittlungsarten. Ein Nachversteuerungsbetrag könnte mangels Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 auch nicht mehr ermittelt werden. Ohne diese Regelung bestünde erheblicher Gestaltungsspielraum, die Nachversteuerung zu vermeiden (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14644]).

Wenn der Gewinn wegen nicht ordnungsmäßiger Buchführung geschätzt werden muss, ist keine Nachversteuerung entsprechend Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 vorzunehmen (BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 54; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 79; aA wohl GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [299]), weil eine Schätzung des Gewinns und des nachversteuerungsrelevanten Saldos von Einlagen und Entnahmen genügt. Die Schätzung stellt insoweit ein milderer Mittel dar. Ein systematisches Risiko besteht nicht.

4. Antrag auf Nachversteuerung (Abs. 6 Satz 1 Nr. 4)

83

Antrag: Der Antrag auf Nachversteuerung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 kann insbes. zur Vermeidung der Belastung eines Nachfolgers mit latenter ESt. (Abs. 7) sinnvoll sein (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 47). Mangels entgegenstehender Regelung ist auch die Nachversteuerung von Teilbeträgen möglich (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 45; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14643, 14645]), weil der Stpfl. ohnehin über sein Entnahmeverhalten die

Nachversteuerung gestreckt auslösen kann (aA BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 55 mit Blick auf den Wortlaut „wenn“, nicht „soweit“).

Für den Antrag auf Nachversteuerung muss verfahrensrechtl. dasselbe gelten wie für den Antrag auf Thesaurierungsbegünstigung (s. § 34a Anm. J 07–13 f.), so dass er bis zur materiellen Bestandskraft des EStBescheids gestellt (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 80), geändert und zurückgenommen werden kann (zweifelnd, ob eine Rücknahme zulässig ist, PAUS, EStB 2008, 322 [327]).

Antragsberechtigter: Den Antrag kann auch der Gesamtrechtsnachfolger für den Erblasser stellen (KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 193; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14645]), nicht aber Vermächtnisnehmer oder andere Begünstigte (jedenfalls, wenn testamentarisch keine Verpflichtung der Erben zur Antragstellung besteht).

II. Stundungsmöglichkeit (Abs. 6 Satz 2)

Abs. 6 Satz 2 verpflichtet die FinVerw., die nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 geschuldete Steuer über einen Zeitraum von bis zu 10 Jahren zinslos zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Stpfl. verbunden wäre.

Ermessen der Finanzverwaltung: Maßstab sind die zu § 222 AO entwickelten Grundsätze (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 46), was ein Ermessen der FinVerw. wegen der eingeschränkten gerichtlichen Überprüfbarkeit begründet (BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 56; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 81; aA BINDL, DB 2008, 949 [952]).

Stundungszeitraum: Die Stundung ist ratiertlich über den Stundungszeitraum aufzuheben. Unklar ist, ob regelmäßig gleichmäßig bedeuten soll (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 81). Eine abweichende Stundung ist von der Norm nicht gedeckt (PAUS, EStB 2008, 322 [328]), auch wenn dem Stpfl. erst in absehbarer Zeit Liquidität zur Verfügung steht, die eine Stundung bis zu einem bestimmten Zeitpunkt nahe legen würde. Umgekehrt ist eine weitergehende Stundung nicht auf Abs. 6 Satz 2 zu stützen. Ein wesentlicher Vorteil der Stundungsregelung aus Sicht der Stpfl. ist die Zinslosigkeit. In dem Begriff der erheblichen Härten liegt allerdings ein Abwägungserfordernis, mit dem notwendig eine gewisse Unsicherheit einhergeht (CORDES, WPg. 2007, 526 [530]).

Gefährdung des Steueranspruchs: Stundungsvoraussetzung ist – anders als in § 222 Satz 1 AO – nicht, dass der Steueranspruch durch die Stundung nicht gefährdet wird (vgl. etwa PAUS, EStB 2008, 322 [328]). Ebenso fehlt die Bestimmung, dass eine Stundung idR nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden soll. Eine Gefährdung des Steueranspruchs bei ungünstigen wirtschaftlichen Verhältnissen des Stpfl. berechtigt daher weder zur Ablehnung der Stundung (PAUS, EStB 2008, 322 [328]), noch zur Anordnung einer Sicherheitsleistung. Von der Stundung nach Abs. 6 Satz 2 unberührt bleibt die normale tarifliche Besteuerung (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14645]).

Erhebliche Härten können aus sachlichen oder aus persönlichen Gründen entstehen (BINDL, DB 2008, 949 [952]). Erhebliche Härten sind auf jeden Fall dann anzunehmen, wenn kein Liquiditätszufluss beim Stpfl. vorliegt, zB infolge der Umwandlung in Gesellschafterdarlehen im Zuge von Einbringungen (s. auch ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409

[438]). Darüber hinaus kann eine Billigkeitslösung nach §§ 163, 222 AO herbeigeführt werden (vgl. auch BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 46).

Keine Stundung nach Abs. 6 bei Wechsel der Gewinnermittlungsart: Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart und dem Antrag auf Nachversteuerung ist eine Stundung nach Abs. 6 Satz 2 nicht vorgesehen. Dem Stpfl. bleibt nur die Möglichkeit der Stundung nach § 222 AO (GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14645]), die zu gewähren ist, wenn der Stpfl. den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht beeinflussen kann, zB als Minderheitsgesellschafter.

Stundung nach Abs. 6 bei Antragsnachversteuerung: Bei der Antragsnachversteuerung kann der Stundungseffekt durch Verteilung des Antragsvolumens über mehrere Jahre erzielt werden.

Der Erlass der Nachsteuer wird nicht in § 34a geregelt, so dass auf § 227 AO zurückzugreifen ist (PAUS, EStB 2008, 322 [328]), woran insbes. im vorgerückten Alter des Stpfl. zu denken ist, wenn er das Restvermögen zur Altersvorsorge benötigt (und ggf. einen Teil des Vermögens ohne Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf Angehörige übertragen hat (PAUS, EStB 2008, 403 [405 f.])).

Einstweilen frei.

85–89

G. Verhältnis des § 34a zu § 6 Abs. 3 und zu § 24 UmwStG (Abs. 7)

I. Unentgeltliche Betriebsübergänge (Abs. 7 Satz 1)

90

Abs. 7 Satz 1 regelt das Schicksal des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei unentgeltlichem Übergang eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils.

Fortführung des nachversteuerungspflichtigen Betrags durch den Rechtsnachfolger: Da der Rechtsnachfolger nach § 6 Abs. 3 Satz 1 iVm. Satz 3 zwingend die Buchwerte des Übertragenden fortzuführen hat, ist der Übergang des Nachversteuerungsbetrags bei betriebsbezogener Betrachtung systematisch konsequent (aA wegen der Personenbezogenheit des § 34a SCHMIDT/WACKER XXVIII, § 34a Rn. 85). Der Übernehmer tritt umfassend in die Fußstapfen seines Vorgängers, bei dem jedenfalls bei vollständiger Übertragung eine Nachversteuerung nicht mehr durchgeführt werden kann. Ohne ausdrückliche Anordnung des Übergangs wäre der nachversteuerungspflichtige Betrag untergegangen, weil dieser keine betriebliche Verbindlichkeit darstellt, sondern eine latente EStSchuld (BLÜMICH/RATSCHEW, § 34a Rn. 58).

Der Übergang der latenten EStBelastung kann nur durch einen (ggf. betragsmäßig begrenzten, s. GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14647]) Antrag auf freiwillige Nachversteuerung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 verhindert werden. Der Zweck, die vorweggenommen Erbfolge nicht zu behindern, wird somit nur partiell erreicht. Die Frage, ob noch von einer unentgeltlichen Übertragung gesprochen werden kann, wenn die latente Belastung mit ESt. höher ist als das übernommene Eigenkapital (PAUS, EStB 2008, 365 [367]), ist zu bejahen, weil die latente ESt. weder ertragstl. noch erbschaftstl. (als Nachlassverbindlichkeit, dazu etwa KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 201) berücksichtigungsfähig ist.

Der Begriff der Unentgeltlichkeit ist ertragstl. zu verstehen, so dass die Übertragung gegen Versorgungsleistungen, unter Nießbrauchsvorbehalt und gegen

Entgelt bis zur Höhe des Kapitalkontos darunter fallen, nicht aber die Übernahme privater Schulden oder die Zahlung von Gleichstellungsgeldern über das Eigenkapital hinaus (vgl. SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 76; KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 198, Fn. 4).

Erbauseinandersetzung: Gesetzlich nicht geregelt ist die Erbauseinandersetzung. Erfolgt diese zeitnah oder aufgrund einer Teilungsanordnung so, dass einer der Erben nicht Mitunternehmer wird, geht der nachversteuerungspflichtige Betrag nur auf den bzw. die „Unternehmenserben“ über (SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2008, 1933 [1935]).

Keine Geltung für Teilbetrieb und Teilmitunternehmeranteil: § 34a Abs. 7 Satz 1 sieht allerdings nicht für alle in § 6 Abs. 3 geregelten Fallgruppen eine Regelung vor. So lässt Abs. 7 Satz 1 die unentgeltliche teilweise Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils offen. Unklar ist, ob es sich um eine absichtliche oder um eine verdeckte Lücke handelt. Der BRat hat in seiner Stellungnahme (BTDrucks. 16/5377, 21) die Einbringung von Teilbetrieben in KapGes. angesprochen, die in Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 ebenfalls nicht geregelt ist. Gemessen an der Zielrichtung des § 34a, nicht entnommene Gewinne zu begünstigen, besteht kein Besteuerungsbedürfnis (s. auch CORDES, WpG. 2007, 526 [529]). Die unentgeltliche Übertragung von Teilbetrieben und Teilmitunternehmeranteilen löst demnach keine Nachversteuerung aus und der Nachsteuerungsbetrag verbleibt bei dem Übertragenden (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 47; HARLE/GEIGER, BB 2009, 587 [590]; PAUS, EStB 2008, 365 [368]; BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 59; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 86), weil der Übertragende selbst noch eine Nachversteuerung auslösen kann, wenn er „Überentnahmen“ aus dem bei ihm verbleibenden Teilbetrieb tätigt; nach anderer Auffassung erfolgt ein teilweiser Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags (LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [25]); NACKE, GStB 2008, 99 [101]), wobei allerdings offen wäre, ob der Übergang im Verhältnis der Buchwerte oder der Verkehrswerte erfolgen soll (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [438]: freie Wahl) oder eine analoge Anwendung von Abs. 5 (CORDES, WpG. 2007, 526 [529]). Aus Sicht des Fiskus besteht die Gefahr, dass Stpfl. gezielt Teilbetriebsübertragungen vornehmen, um den verbleibenden Betrieb auszuhöheln, so dass am Ende die Nachversteuerung ins Leere läuft, weil kein wirtschaftliches Substrat mehr vorhanden ist (PAUS, EStB 2008, 365 [368]).

Keine Geltung für Aufnahme in ein Einzelunternehmen: Nicht ausdrücklich geregelt ist in Abs. 7 Satz 1 auch der Fall des § 6 Abs. 3 Satz 2, also die Aufnahme eines Nachfolgers zu Buchwerten unter Zurückbehaltung von WG, die zukünftig SonderBV sind. Entsprechend der Übertragung von Teilbetrieben und Teilmitunternehmeranteilen sollte der nachversteuerungspflichtige Betrag beim bisherigen Betriebsinhaber verbleiben (HARLE/GEIGER, BB 2009, 587 [591]). Eine Sperrfristverletzung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 löst dementsprechend keine Nachversteuerung aus.

Keine Geltung für teilentgeltliche Übertragung: Unklar ist auch die Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen. Denkbar wäre die Aufteilung in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil (WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 558). Das widerspricht allerdings der Rspr., die auf Veräußerungsvorgänge im BV die Einheitstheorie anwendet (BFH v. 27.9.2006 – X B 71/06, BFH/NV 2007, 37; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 158), so dass mangels Übertragung zum Buchwert keine unentgeltliche Übertragung iSd. § 6 Abs. 3 vorliegt (BMF v.

11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 47; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 76, 85).

Keine Geltung für Übertragung auf juristische Person: Bei einem Betriebsübergang auf eine Stiftung wäre § 6 Abs. 3 nach dem Wortlaut anwendbar, weil mangels Gesellschafterstellung keine verdeckte Einlage denkbar ist (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Tz. 2 Beispiel 1). Grundsätzlich kann aber kein Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf nicht natürliche Personen erfolgen (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15751]; KORN/LEY/BODDEN, § 34a Rn. 199). Ein Nachversteuerungstatbestand ist allerdings nicht vorgesehen. Schlagen die Erben die Erbschaft aus und fällt das Vermögen an den Staat (§ 1936 BGB), müsste der nachversteuerungspflichtige Betrag auf eine Körperschaft übergehen. Auch insoweit fehlt es an einer gesetzlichen Regelung (PAUS, EStB 2008, 365 [367]). Sachgerecht wäre die entsprechende Anwendung des Abs. 6 Satz 1 Nr. 2, der nach seinem Wortlaut auf die Nachversteuerung bei Übertragungen auf KapGes. und Genossenschaften als aufnehmende Körperschaft beschränkt ist.

Maßgeblicher Zeitpunkt: Bei unterjähriger Übertragung im Lauf eines Wj. ist nach Vorstellung der FinVerw. entweder auf den Zeitpunkt der Übertragung eine Bilanz aufzustellen oder sind die anteiligen Ergebnisse durch sachgerechte Schätzung zu ermitteln (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 47; GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [750]). Eine gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung einer Zwischenbilanz besteht allerdings nicht (PAUS, EStB 2008, 365 [367]). Entnahmen und Einlagen lassen sich den Beteiligten regelmäßig zuordnen.

II. Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG (Abs. 7 Satz 2)

91

Bei der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 24 UmwStG zu Buchwerten in eine PersGes. geht der Nachversteuerungsbetrag nach Abs. 7 Satz 2 auf den neuen Mitunternehmeranteil über. Diese Regelung ist vollständig systemkonform, weil der nachversteuerungspflichtige Betrag demselben Stpfl. zugerechnet wird und die thesaurierten Gewinne nach wie vor dem (Nachfolge-)Unternehmen zur Verfügung stehen (BINDL, DB 2008, 949 [952 f.]; GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14647]). Erfolgt die Einbringung nicht zum Buch-, sondern zum Zwischen- oder Verkehrswert, ist nach dem klaren Wortlaut ein Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den neuen Mitunternehmeranteil nicht möglich (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 47; PAUS, EStB 2008, 365 [368]; BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 61; wohl auch FELLINGER, DB 2008, 1877 [1883]; LEY, Ubg. 2008, 214 [220]; aA NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [27]; BINDL, DB 2008, 949 [953], die zwar zu Recht auf das fehlende zwingende Besteuerungsbedürfnis hinweisen, allerdings lassen sich für eine verdeckte Lücke kaum Gründe vorweisen).

Bei Einbringungen von Teilbetrieben und Teilmitunternehmeranteilen verbleibt der nachversteuerungspflichtige Betrag beim Einbringenden (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Tz. 47; BINDL, DB 2008, 949 [953]; FELLINGER, DB 2008, 1877 [1883]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15751]; kritisch NIEHUES/WILKE, DStZ 2009, 14 [27]).

Einstweilen frei.

92–94

H. Verlustausgleich (Abs. 8)

Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich: Abs. 8 zielt darauf ab, den Verlustausgleich mit begünstigt besteuerten Gewinnen zu beschränken. Im System des innerperiodischen horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs nach § 2 Abs. 3 ließe Abs. 8 Halbs. 1 ins Leere, wenn das – nach § 34a begünstigungsfähige – zV auf der Summe der Einkünfte basierte und folglich der Verlustausgleich vorrangig vorzunehmen wäre. Die Vorschrift kann also nur dann einen Sinn ergeben, wenn man sie so interpretiert, dass § 34a vorrangig vor einem – innerperiodischen – Verlustausgleich (und ggf. weiteren Abzügen bei der Einkommensermittlung) anzuwenden ist, also die Begünstigungsbeträge iSd. § 34a nicht an der Einkommensermittlung teilnehmen, somit der synthetischen Einkommensbesteuerung entzogen werden.

So auch BÄUMER, DStR 2007, 2089 (2091); LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (20); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (428); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (847); WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 566; WINKELJOHANN/FUHRMANN, BFuP 59 (2007), 464 (468); FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 (265); FÖRSTER DB 2007, 760 (764); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15755).

Ein Antrag nach Abs. 1 Satz 1 kann einen Verlustvor- oder -rücktrag iSd. § 10d ermöglichen, obwohl die Summe der Einkünfte positiv ist. Nicht begünstigungsfähige Einkünfte können durch einen Verlustausgleich gemindert und gleichzeitig begünstigte Gewinne geschaffen werden.

Beim interperiodischen Verlustabzug liegen die Dinge etwas anders, weil die Verlustverrechnung sich hier nicht auf der Ebene der Summe der Einkünfte abspielt. Abs. 8 Halbs. 2 verbietet seinem Wortlaut nach den Verlustvor- und -rücktrag gegen begünstigt besteuerte Gewinne. Das korrespondiert mit der Neuregelung des § 10d Abs. 1 Satz 2, wonach der Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen VZ um Begünstigungsbeträge nach § 34a Abs. 3 Satz 1 gemindert werden muss. Diese Vorschriften sind im Zusammenhang mit Abs. 1 Satz 4 zur Rücknahme des Antrags zu sehen. Zunächst ist also für einen Verlustrücktrag der Antrag nach Abs. 1 Satz 1 nach Abs. 1 Satz 4 zurückzunehmen. Soweit nach Antragsrücknahme keine begünstigten Gewinne mehr bestehen, ist der Verlustrücktrag uneingeschränkt im Rahmen des § 10d Abs. 1 möglich (s. nur GRAGERT/WISSBORN, NWB F. 3, 14621 [14647]).

Nach § 10d Abs. 2 vorgetragene Verluste werden in folgenden VZ vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Auch Abs. 8 Halbs. 2 schließt insoweit den Verlustausgleich infolge des Vorrangs der Sondertarifierung aus (im Ergebnis ebenso BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2091]; aA wohl WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 567). Die Verlustverrechnung lässt sich durch einen Verzicht auf die Sondertarifierung im fraglichen VZ aber erreichen.

96–99 Einstweilen frei.

I. Feststellungsbescheide und Bindungswirkung (Abs. 9)

Auch für den Erlass der Feststellungsbescheide über den nachversteuerungspflichtigen Betrag ist das für die Einkommenbesteuerung zuständige Finanzamt zuständig (§ 9 Satz 1). Nach Abs. 9 Satz 2 können die Feststellungsbescheide

nur insoweit angegriffen werden, als sich der nachversteuerungspflichtige Betrag gegenüber dem nachversteuerungspflichtigen Betrag des Vorjahrs verändert hat. Aus dieser Regelung folgt, dass jeder Feststellungsbescheid Bindungswirkung iSd. § 182 Abs. 1 Satz 1, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO hinsichtlich des jeweiligen nachversteuerungspflichtigen Betrags entfaltet. Der Vorjahresbescheid ist Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid nach Abs. 3 Satz 3, der somit Folgebescheid ist (s. auch BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2094]). Damit wird die Möglichkeit ausgeschlossen, Fehler der vorhergehenden Bescheide, gegen die keine Rechtsbehelfe eingelegt wurden, in folgenden VZ zu korrigieren, sobald die vorhergehenden Bescheide bestandskräftig geworden sind.

Die gesonderte Feststellung muss nicht in einem eigenständigen Verwaltungsakt erfolgen, sondern kann nach Abs. 9 Satz 3 mit dem EStBescheid verbunden werden. Eine Bindungswirkung des EStBescheids hinsichtlich der anderen für § 34a relevanten Größen wie zB Begünstigungsbetrag und Nachversteuerungsbetrag besteht nicht. Diese fließen als unselbständige Besteuerungsgrundlagen iSd. § 157 Abs. 2 AO in die StFestsetzung ein (vgl. SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 91; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2094]).

Einstweilen frei.

101–104

J. Gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Zwecke der Thesaurierungsbegünstigung (Abs. 10) 105

Abs. 10 Sätze 1 und 2 stellen die gesonderte Feststellung der für die Tarifbegünstigung erforderlichen Besteuerungsgrundlagen in das Ermessen des FA, das auch für die gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder b AO zuständig ist (FeststellungsFA). Die Regelung verknüpft verfahrensrechtl. das Zusammenwirken der zuständigen FÄ. Für das Wahlrecht ist nach Abs. 1 Satz 2 das WohnsitzFA des Stpfl. zuständig. Wenn dieses nicht auch für die Gewinnermittlung zuständig ist, bedarf es einer Vielzahl von Informationen für die Anwendung des § 34a im Einzelfall. Dazu gehören neben den im Gesetz genannten Entnahmen und Einlagen insbes. auch die stfreien Gewinne und nicht abziehbaren BA (BTDrucks. 16/11108, 22). Insgesamt benötigt das WohnsitzFA bei gesonderten Feststellungen des Gewinns des Einzelunternehmens und bei gesonderten und einheitlichen Feststellungen des Gewinns von Mitunternehmensgruppen durch das BetriebsFA (nach Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a, Tz. 40, nv., teilweise BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838):

- Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5,
- im Gewinn enthaltene stfreie Gewinnanteile,
- Entnahmen des laufenden Wj.,
- Entnahmen für ErbSt. und SchenkSt. iSd. Abs. 4 Satz 3,
- nicht abziehbare BA,
- Einlagen des laufenden Wj.,
- Buchwerte von übertragenen oder überführten WG nach § 6 Abs. 5,
- Buchwert des vollständig übertragenen Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3,
- Mitteilung, ob die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 erfüllt werden,
- Wechsel vom BV-Vergleich zu einer anderen Gewinnermittlungsart,

- Einbringung des ganzen Betriebs oder ganzen Mitunternehmeranteils in eine KapGes. oder eine Genossenschaft,
- Formwechsel der PersGes. in eine KapGes. oder eine Genossenschaft,
- Fälle der Buchwerteinbringung nach § 24 UmwStG,
- Mitteilung des übernehmenden Betriebs oder Mitunternehmeranteils in den Fällen des Abs. 5 Satz 2.

Ohne verfahrensrechtl. Regelung fehlte zum einen eine besondere Rechtsgrundlage für den Informationsaustausch und zum anderen die verfahrensrechtl. Verzahnung aufgrund mangelnder Bindungswirkung nachrichtlicher Mitteilungen der FeststellungsFA (NACKE, StuB 2009, 87 f.).

Die Ausgestaltung als Ermessensvorschrift soll dem Umstand Rechnung tragen, dass die Tarifoption nicht der Regelfall ist, sondern nur von relativ wenigen Stpfl. in Anspruch genommen werden dürfte. Damit wird unnötiger Bürokratieaufwand vermeiden. Wenn das FeststellungsFA Kenntnis von der Absicht des Stpfl. hat, das Wahlrecht des § 34a auszuüben, oder der Stpfl. die gesonderte Feststellung beantragt, ist nach der Gesetzesbegründung eine Feststellung angezeigt (BRDrucks. 545/08 [Beschluss], 24; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 97; NACKE, StuB 2009, 87 [88]; GRÜTZNER, StuB 2009, 182 [183]). Bis der Feststellungsbescheid vorliegt, muss das VeranlagungsFA die Besteuerungsgrundlagen ggf. nach § 155 Abs. 2 AO schätzen und nach Durchführung des Feststellungsverfahrens den EStBescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ändern (GRÜTZNER, StuB 2009, 182 [183]).

Die gesonderte Feststellung kann nach Abs. 10 Satz 3 mit dem Bescheid über die gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO verbunden werden. Auch insoweit steht die Entscheidung über die Verbindung im Ermessen des FA. Sie wird im Fall der einheitlich und gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a AO zweckmäßig sein.

Abs. 10 Satz 4 enthält eine eigenständige Ablaufhemmung der Feststellungsfrist nach Abs. 10 Satz 1, die nicht vor Ablauf der Feststellungsfristen für die Feststellung der Einkünfte endet. Damit ist ein gewisser Gleichlauf der Feststellungsfristen gewährleistet, was inhaltlich widersprüchliche Feststellungsbescheide vermeiden soll.

Bis geklärt ist, auf welcher Ebene der Festsetzung Einwendungen geltend gemacht werden müssen, empfiehlt es sich, sowohl gegen den Bescheid der Gewinnermittlung als auch gegen den Bescheid nach Abs. 10 Rechtsbehelf einzulegen (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 34a Rn. 99).

106–109 Einstweilen frei.

110 K. Änderung einheitlicher und gesonderter Feststellungen des nachversteuerungspflichtigen Betrags (Abs. 11)

Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist nach Abs. 3 Satz 3 gesondert für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil festzustellen. Die Ergänzung in Abs. 11 Satz 1 verbindet den EStBescheid mit dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags. Wenn der Stpfl. später den Antrag ganz oder teilweise zurücknimmt und die Besteuerungsgrundlagen im EStBescheid sich infolgedessen ändern, ist der Bescheid über den nachversteuerungspflichtigen Betrag entsprechend zu ändern. Nach Abs. 11 Satz 2 gilt das

auch, wenn der EStBescheid mangels stl. Auswirkungen infolge der Rücknahme nicht mehr aufgehoben oder geändert wird.

Abs. 11 Satz 3 sieht wiederum eine eigenständige Ablaufhemmung der Feststellungsfrist für den nachversteuerungspflichtige Betrag vor, die an den Ablauf der Festsetzungsfrist für den EStBescheid anknüpft.

