

MPI Studies in Tax Law and Public Finance 9



Wolfgang Schön
Jonathan Schindler (Hrsg.)

Reformfragen des deutschen Steuerrechts

 Springer

MPI Studies in Tax Law and Public Finance

Weitere Bände in dieser Reihe
<http://www.springer.com/series/10393>



MPI Studies in Tax Law and Public Finance

Volume 9

Series Editors

Kai A. Konrad
Wolfgang Schön

Wolfgang Schön • Jonathan Schindler
Hrsg.

Reformfragen des deutschen Steuerrechts

 Springer

Hrsg.
Wolfgang Schön
Max-Planck-Institut für Steuerrecht und
Öffentliche Finanzen
München, Deutschland

Jonathan Schindler
Max-Planck-Institut für Steuerrecht und
Öffentliche Finanzen
München, Deutschland

ISSN 2196-0011 ISSN 2196-002X (electronic)
MPI Studies in Tax Law and Public Finance
ISBN 978-3-662-60056-6 ISBN 978-3-662-60057-3 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-662-60057-3>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-n.b.de> abrufbar.

Springer

© Springer-Verlag GmbH Deutschland, ein Teil von Springer Nature 2020

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Springer ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer-Verlag GmbH, DE und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Heidelberger Platz 3, 14197 Berlin, Germany

Vorwort

Der Ruf nach Steuerreformen gehört zum Kernbestand jeder Diskussion über Steuerrecht und Steuerpolitik. Und doch: So einmütig das Verlangen nach einem „besseren“ Steuerrecht aus Praxis und Wissenschaft formuliert wird, so wenig herrscht Einigkeit über die Zielrichtung oder gar über die konkreten Inhalte von Steuerreformen. Dies beginnt schon bei der Frage nach der Reichweite von Neuregelungen, wo sich visionäre Konzepte großräumiger Neukodifikationen mit kleinteiligem Kurieren am Symptom abwechseln. Noch unübersichtlicher wird die Lage, wenn die materiellen Ziele definiert werden müssen: Hier werden die systematischen Meriten einer Reform und nicht zuletzt ihr Vereinfachungspotenzial nicht selten grob mit den haushaltsmäßigen Auswirkungen auf staatlicher Ebene und den Umverteilungseffekten für individuelle Haushalte abgeglichen. Oft siegt der Kompromiss – und zwar nicht als Versöhnung zwischen vertretbaren sachlichen Standpunkten, sondern als Tauziehen zwischen fiskalischen Gewinnern und Verlierern. Rücksicht auf die innere Folgerichtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird selten genommen, mit allen Folgen, die dies für die Kompliziertheit, die Missbrauchsanfälligkeit und die fehlende Gleichmäßigkeit der Besteuerung hat.

Vor diesem Hintergrund hat das Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen im Wintersemester 2018/19 eine Vortragsreihe über „Reformfragen des deutschen Steuerrechts“ abgehalten. Führende Vertreter der Gerichtsbarkeit, aber auch der Unternehmens- und Beratungspraxis wurden eingeladen, aus ihrer Sicht bedeutsame Reformanliegen zu identifizieren und konkrete Verbesserungsvorschläge zu präsentieren. Dabei wurde ganz bewusst eine „mittlere Abstraktionsebene“ gewählt. Weder die unrealistische Großreform noch die Detailkorrektur waren angefragt. Unsere hohen Erwartungen wurden voll erfüllt. Sämtliche Vortragenden widmeten sich bedeutsamen, aber zugleich begrenzten Sachgebieten, in denen konkrete Gesetzgebungsarbeit spürbare Fortschritte für alle Beteiligten erhoffen lässt. Wir freuen uns, in diesem Band die ausgearbeiteten sechs Vorträge der Fachwelt überreichen zu dürfen – in dem ernsthaften Wunsch, dass die steuerpolitische Diskussion diese Vorschläge ernst- und aufnimmt.

Es kann nicht überraschen, dass unter den Vortragsthemen dem Bereich der Unternehmensbesteuerung gleich mehrfach die Aufmerksamkeit der Verfasser gilt,

werden doch gerade hier vielfältige Bruchlinien des Ertragssteuerrechts deutlich, die die Finanzverwaltung ebenso herausfordern wie die betroffenen Unternehmen und ihre Berater. Einen „Klassiker“ stellt *Ulrich Prinz* in den Vordergrund, wenn er für die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung namentlich im Hinblick auf das zunehmend erodierende Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz Regelungsvorschläge unterbreitet. Eine andere Kernfrage der Unternehmensbesteuerung berührt die Rechtsformneutralität zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften – hierzu widmet sich *Roland Wacker* nicht nur einer möglichen Fortentwicklung der steuerlichen Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG zu einer vollen Option zur Körperschaftsbesteuerung, sondern auch der steuerlichen Erleichterung des Rechtsformwechsels nach dem Umwandlungssteuerrecht. Nicht weniger bedeutsam ist die Frage, wie – namentlich vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Vorgaben – die gegenwärtig in §§ 8c, 8d KStG festgeschriebene Steuerrechtslage zum Verlustvortrag bei Kapitalgesellschaften verbessert werden kann. Dazu bietet *Christian Dorenkamp* in diesem Band lesenswerte Überlegungen an. Und in die internationale Unternehmensbesteuerung greift der Beitrag von *Thomas Rödder* hinaus, der für die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–14 AStG vor dem Hintergrund der europäischen Vorgaben (sowohl durch die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten als auch durch die Umsetzungsvorgaben der ATAD-Richtlinie) und der globalen Reformdiskussion auf der Ebene der OECD das Konzept einer weltweiten Minimum-Steuer diskutiert und konkretisiert.

Im Grenzbereich zwischen allgemeinem Einkommensteuerrecht und Unternehmensbesteuerung ist der Beitrag von *Monika Jachmann-Michel* angesiedelt, die für den Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer ein überzeugendes Plädoyer zugunsten einer systematischen Begradigung, nicht zuletzt auch des historisch gewachsenen Nebeneinanders von § 17 EStG, § 20 EStG und § 22 Nr. 2, 23 EStG vorlegt. Die langfristigen Perspektiven der Digitalisierung für das Steuerrecht entfaltet schließlich *Rudolf Mellinshoff*, der die Auswirkungen datengetriebener Technologien auf den Steuervollzug und dessen gerichtliche Kontrolle einer kritischen Würdigung unterzieht.

Den Verfassern dieser Beiträge ist für ihre Bereitschaft sehr herzlich zu danken, ihre Überlegungen in München mit einem kritischen Publikum diskutiert zu haben und nunmehr einer weiteren Fachöffentlichkeit vorzustellen. Die Herausgeber wünschen diesen sechs Reformkonzepten die verdiente Aufmerksamkeit des Publikums und hoffen auf interessierte Beobachtung durch die gesetzgebenden Instanzen.

München, November 2019

Wolfgang Schön
Jonathan Schindler

Inhaltsverzeichnis

1	Aktuelle Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht	1
	Roland Wacker	
2	Reformfragen der Abgeltungsteuer	31
	Monika Jachmann-Michel	
3	Reformbedarf im Bilanzsteuerrecht	55
	Ulrich Prinz	
4	Zur Zukunft der Hinzurechnungsbesteuerung	95
	Thomas Rödder	
5	Verlustvorträge und Unternehmenskauf – Steuerreformerische Empfehlungen für die Zeit nach § 8c KStG a.F.	127
	Christian Dorenkamp	
6	Steuervollzug und gerichtliche Kontrolle in Zeiten der Digitalisierung	153
	Rudolf Mellinghoff	

Autorenverzeichnis

Christian Dorenkamp Deutsche Telekom AG, Bonn, Deutschland

Monika Jachmann-Michel Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof, München, Deutschland

Rudolf Mellinghoff Präsident des Bundesfinanzhofs, München, Deutschland

Ulrich Prinz Partner Of Counsel, WTS, Köln, Deutschland

Thomas Rödder Partner, Flick Gocke Schaumburg, Bonn, Deutschland

Roland Wacker Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München, Deutschland

Kapitel 1

Aktuelle Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht



Roland Wacker

Inhaltsverzeichnis

1.1	Einleitung	2
1.2	Aktuelle Ausgangslage	4
1.2.1	Dualismus und Trialismus	4
1.2.2	Belastungsvergleich	5
1.2.3	Verfassungsrechtliches und Ökonomisches	7
1.3	Das Optionsmodell – Weg 1	8
1.3.1	§ 4a E-KStG der Fassung des Entwurfs zum Steuersenkungsgesetz	8
1.3.1.1	Inhalt des Entwurfs – eine Skizze	8
1.3.1.2	Das Schicksal des Entwurfs	10
1.3.1.3	Würdigung aus heutiger Sicht	11
1.3.1.3.1	Modelloptimierungen	11
1.3.1.3.2	Genetische Schwächen	12
1.3.1.3.3	Partielle Zielverfehlung – Reichweite der Fiktion	15
1.4	Reform der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG – Weg 2	16
1.4.1	Aktuelle Rechtslage: Kernmerkmale und Zielsetzung	16
1.4.2	Modernisierungsvorschläge	18
1.4.3	Würdigung	19
1.5	Erleichterung der gewinnneutralen Umwandlung – Weg 3	24
1.5.1	Lockerung der qualitativen Anforderungen für eine Buchwerteinbringung	24
1.5.2	Einwände	25
1.5.3	Vorzüge	25
1.5.4	Ergänzungen	26
1.6	Fazit	27
	Literatur	28

Der Verfasser dankt Herrn RD Link (BMF), Herrn RiFG Dr. Martini (FG Rheinland-Pfalz) und Herrn RA Dr. Hübner (Stuttgart) für wertvolle Hinweise.

R. Wacker (✉)

Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München, Deutschland

E-Mail: roland.wacker@bfh.bund.de

1.1 Einleitung

Verbände und Institute sind sich einig: Das Konjunkturklima hat sich in den letzten Monaten eingetrübt.¹ Finanzminister Olaf Scholz teilt offensichtlich diese Einschätzung; nach seiner Prognose gebe es von nun an „keine unvorhergesehenen [Steuer-] Mehreinnahmen mehr.“² Indes: Das Bild ist um die Feststellungen der Bundesregierung aus dem Dezember letzten Jahres zu ergänzen, dass Deutschland mit Rücksicht auf die Ertragsteuerbelastung der Kapitalgesellschaften Gefahr laufe, im internationalen Vergleich seine Attraktivität als unternehmerischer Standort einzubüßen und es deshalb bei den Reformoptionen keine Tabuthemen geben dürfe. Reformen müssten auch Personenunternehmen zugutekommen.³

Der Gedanke wurde ganz offensichtlich im Impulspapier der Arbeitsgruppe Finanzen der CDU/CSU-Bundestagsfraktion vom 30. Januar 2019 aufgegriffen, das mit dem Titel „Modernisierung des Unternehmensteuerrechts in Deutschland“ überschrieben ist.⁴ Es weist – in Übereinstimmung mit der Diagnose des BDI⁵ – darauf hin, dass die letzte große Unternehmenssteuerreform aus dem Jahre 2008 mehr als 10 Jahre zurückliege und es unter den veränderten Rahmenbedingungen der Globalisierung – insbesondere also eines Trends zur Steuersatzsenkung sowohl in den USA als auch in anderen Staaten einschließlich unserer osteuropäischen Nachbarn – darum gehe, die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft und den Wirtschaftsstandort Deutschland für den Mittelstand zu erhalten. Aus dem bunten Strauß – er umfasst u. a. die komplette Abschaffung des Solidaritätszuschlags, Verbesserungen bei der Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer sowie die Anrechnung auf die Körperschaftsteuer, Verbesserungen bei den Abschreibungsbedingungen – seien im Folgenden die strukturellen Hauptvorschläge in den Blick genommen:

- die rechtsformneutrale Besteuerung nach dem Optionsmodell, d. h. das Recht der Personengesellschaften wie Kapitalgesellschaften besteuert zu werden, und
- die Tarifbegünstigung für thesaurierte Gewinne von Personenunternehmen nach § 34a EStG sowohl durch eine Senkung des Steuersatzes als auch durch einen unschädlichen Zugriff auf sog. Alrücklagen zu optimieren.

Auch wenn nach den Vorstellungen der Arbeitsgruppe beide Maßnahmen parallel verwirklicht werden sollen, bietet es sich an, sie zumindest in einem ersten Schritt isoliert zu würdigen. Dazu einige Vorbemerkungen.

Die Politik nimmt mit diesen Vorschlägen offensichtlich die Rolle des Vorreiters ein. Anhaltspunkte dafür, dass die Reformanstöße von der Wissenschaft

¹Z. B. *Bauchmüller/Hagelüken/Roßbach*, Süddeutsche Zeitung v. 08.01.2019, S. 17.

²*O.V.*, Spiegel online v. 06.01.2019.

³Antwort der Bundesregierung, BT-Drs. 19/6308, S. 2.

⁴Das Impulspapier liegt dem Verfasser vor, ist bislang jedoch noch nicht veröffentlicht worden.

⁵*Riedel*, Handelsblatt v. 28.12.2018, S. 10.

begleitet oder gestützt werden, sind – jedenfalls von außen betrachtet – nicht ersichtlich. Allerdings wurde im Schrifttum bereits eine von der Bundesregierung einzusetzende Kommission mit dem Ziel angeregt, ein Unternehmenssteuergesetzbuch vorzubereiten, in dessen Zentrum („Herzstück“) das Optionsmodell zu platzieren sei.⁶

Das Stichwort Unternehmenssteuergesetzbuch lenkt den Blick auf die Idee einer einheitlichen Unternehmenssteuer für alle Unternehmen ungeachtet ihrer Rechtsform mit einer einheitlichen Gesamtbelastung einschließlich eines gemeindlichen Ertragsteueranteils. Das Impulspapier greift dies m. E. zu Recht nicht auf. Das Modell wurde im Jahre 2006 von der Stiftung Marktwirtschaft⁷ vorgestellt; bereits eine erste Lektüre der Vorschläge ließ erkennen, dass sie angesichts ihrer Inkonsistenzen – d. h. des nur unzureichend erklärten Wechselspiels von zwingenden Vorgaben und Ausnahmen⁸ – auch jenseits ihrer gewerbesteuerrechtlichen Achillesferse keine Chance hatten, den Weg in das Bundesgesetzblatt zu finden.⁹ Ihr soll deshalb auch im Rahmen dieses Beitrags nicht weiter nachgegangen werden.

Schließlich zum Inhalt unseres Themas. Es geht mir nicht darum, ob – und wenn ja – mit welchen Steuersatzsenkungen und sonstigen Maßnahmen (z. B. Förderung von Forschung und Entwicklung) der Gesetzgeber auf die Herausforderungen der Globalisierung reagiert. Maßgeblich hierfür sind primär wirtschaftspolitische und – wie könnte es anders sein – interessengeleitete Erwägungen, deren Tragfähigkeit und Durchsetzungsfähigkeit sich nicht selten nur in der konkreten Phase der Entscheidungsfindung zeigt. Thema meiner Ausführungen ist vielmehr, welche Struktur unser Unternehmenssteuerrecht aufweisen sollte, damit es einerseits möglichst komplikationsfrei angewendet werden kann, andererseits aber den Gesetzgeber in die Lage versetzt, z. B. auf die eingangs genannten Herausforderungen mit zielsicheren Reformen reagieren zu können. Die Perspektive, die wir hierfür einnehmen wollen, ist auch die der Praxistauglichkeit der Reformideen. Dass es hierbei nur um meine persönliche Einschätzung geht, ist eigentlich eine Selbstverständlichkeit, sei aber – um allen Missverständnissen vorzubeugen – gleichfalls ausdrücklich vorangestellt.

⁶ *Wiese*, GmbHR 2019, R4–R6.

⁷ *Stiftung Marktwirtschaft*, Kommission „Steuergesetzbuch“: Steuerpolitisches Programm (2006).

⁸ Diese betreffen vor allem den Kreis der einzubeziehenden Personen (Ausnahme für kleinere Einzelgewerbetreibende), die generelle Mehrbelastung kleinerer und mittlerer Personenunternehmen im Progressionsbereich des ESt-Tarifs, die Einräumung von Entnahmerechten i. V. m. der partiellen Rückkehr zur transparenten Besteuerung, den Verlusteinschluss aufgrund der Trennung von Unternehmens- und Unternehmersphäre i. V. m. nicht schlüssig begründbaren Ausnahmen (differenziert nach Personengesellschaften und Einzelunternehmen).

⁹ Gleicher Ansicht *Fraedrich*, Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung durch Körperschaftsteueroption (2007), S. 4.; ähnl. *Schön*, DSuJG 37 (2014), S. 217 (239).

1.2 Aktuelle Ausgangslage

1.2.1 Dualismus und Trialismus

Nach gängiger Leseart ist das deutsche Ertragsteuerrecht – vergleicht man die gewerbliche Personengesellschaft mit der Kapitalgesellschaft – durch einen systematischen Dualismus geprägt.

Hiernach unterliegen Kapitalgesellschaften (KapGes) mit den von ihnen erzielten Einkünften als eigenständige Steuersubjekte der Körperschaftsteuer (15 %) und der Gewerbesteuer (14 % bei einem unterstellten Hebesatz von 400 %). Hiervon ist i. S. des Trennungsprinzips die Ebene der Gesellschafter zu unterscheiden. Handelt es sich um natürliche Personen, haben diese nach den Grundsätzen des Teileinkünfteverfahrens 60 % der von der KapGes ausgeschütteten Gewinne zu versteuern. Bei Beteiligung einer KapGes ist die Ausschüttung hingegen ab einer Beteiligung von 10 % (Streubesitzgrenze gem. § 8b Abs. 4 KStG) steuerfrei und löst (nur) eine 5 %igen Hinzurechnung für nichtabziehbare Betriebsausgaben (BA) aus.

Ganz anders hingegen das für Personengesellschaften geltende Konzept der transparenten Mitunternehmerbesteuerung. Zwar wird die Personengesellschaft auch ertragsteuerrechtlich mit Rücksicht auf die Art und die Ermittlung der Einkünfte als partiell rechtsfähig angesehen; man kann insoweit von einer Annäherung an die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit von Außenpersonengesellschaften sprechen. Nach der strukturellen Grundentscheidung des EStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) sind jedoch – trotz der im wissenschaftlichen Schrifttum erhobenen prinzipiellen Einwände¹⁰ – Träger des Unternehmens und damit Subjekt der Einkunftserzielung die Mitunternehmer¹¹ mit der Folge, dass sie – unabhängig von der Höhe ihrer Entnahmen – die auf sie entfallenden Gewinne einschließlich ihrer Sonderbetriebsvermögenserträge – nach der für sie geltenden Tarifprogression, mithin mit maximal 45 % zu versteuern haben. Nichts anderes gilt gewerbsteuerrechtlich; die insoweit bestehende Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft hat ausschließlich vollstreckungsrechtliche Gründe. Allerdings wird die ESt durch die Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG typisierend gemindert. Die GewSt wirkt damit im Rahmen dieser Typisierung für die der ESt unterworfenen natürlichen Personen wie eine ESt-Vorauszahlung.¹²

Das Bild ist durch die Brücke zwischen beiden Besteuerungssystemen zu ergänzen, nämlich durch den Sondertarif nach § 34a EStG für betriebliche und nicht entnommene Einkünfte. Er steht nur natürlichen, d. h. einkommensteuerpflichtigen Personen auf individuellen Antrag ungeachtet dessen zu, ob es sich um Einzel- oder Mitunternehmer handelt; in letzterem Falle allerdings unter der zusätzlichen

¹⁰Siehe grundlegend *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht (2013).

¹¹Zur rechtshistorischen Begründung siehe *Becker*, Reichsteuergesetze, Bd. II Teil 3, § 29 EStG 1925, Bem. 41: „Einkommen aus Gewerbe [...] bezieht nur, für wes Rechnung der Betrieb geht [...]; in wes Namen der Betrieb geht, ist nicht entscheidend.“

¹²BVerfG, Urt. v. 10.04.2018 – 1 BvR 1236/11, BStBl. II 2018, 303 Rn. 31.

Voraussetzung einer Gewinnbeteiligung von mehr als 10 % oder eines Gewinnanteils von mehr als 10.000 €. Der begünstigende Thesaurierungssatz beträgt 28,25 %; er ist betriebs- und anteilsbezogen zu gewähren. Im Falle der Entnahme des begünstigten Gewinns kommt es zur Nachversteuerung; sie ist nicht an den individuellen Tarif gebunden, sondern nach dem sog. Trennungsmodell einem starren Satz von 25 % unterworfen. Bereits diese Zahlen lassen erkennen, dass es dem Gesetzgeber nicht um eine allgemeine Gleichstellung mit der Besteuerung von KapGes ging, sondern um die Annäherung der Ertragsteuerlasten für größere und ertragsstarke Personengesellschaften, die – ebenso wie KapGes – im internationalen Wettbewerb stehen.¹³

In der Gesamtschau ergibt sich mithin ein dreigeteiltes Bild (Trialismus). Dem zwingenden Trennungskonzept für KapGes stehen zum einen Mitunternehmer gegenüber, die unabhängig von ihren Entnahmen dem Regeltarif unterliegen, sowie zum anderen Mitunternehmer, die sich für das überbrückende System der Thesaurierungsbegünstigung mit nachfolgender Entnahmebesteuerung entschieden haben. Kern dieses Modells ist, dass es den nämlichen Gewinn einer zweifachen Belastung unterwirft und damit sich nicht nur in seiner Zielsetzung, sondern auch seiner Methodik dem für KapGes geltenden Trennungsprinzip nähert. Man kann dies als virtuelle Trennung bezeichnen. Eingebunden in das Einkommensteuerrecht führt es zu einer weiteren Durchbrechung des Grundsatzes der synthetischen Einkommensteuer.

1.2.2 Belastungsvergleich

Nimmt man die Systeme in einen Belastungsvergleich und geht hierbei von einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % aus, so ergibt sich einschließlich der Gewerbesteuer und Gewerbesteueranrechnung sowie einschließlich der Belastung mit Solidaritätszuschlag (aber ohne KiSt) das in Tab. 1.1 gezeigte Bild:¹⁴

Die Zahlen geben Anlass zu einigen Anmerkungen:

- (1) Die Thesaurierungsbelastung liegt auch unter der Annahme, dass der Mit-/Unternehmer keine Steuerentnahmen tätigt, oberhalb der KSt-Belastung (Differenz rund 2,5 Prozentpunkte). Der Grund hierfür ist darin zu sehen, dass die Begünstigung an den Bilanzgewinn anknüpft (§ 34a Abs. 2 EStG) und dieser um die Gewerbesteuer gemindert wird. M. a. W.: außerbilanzielle Gewinnhinzurechnungen (hier: § 4 Abs. 5b EStG) sind nicht Teil der Thesaurierungsbegünstigung.
- (2) Hiervon abgesehen wirkt die Thesaurierungsbegünstigung grundsätzlich zielgenau, d. h. sie wird erst ab einer Ertragsteuerbelastung des Mit-/Unternehmers

¹³ Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841, S. 30 ff., 40 ff.

¹⁴ Schmidt/Wacker, § 34a EStG Rz. 6.

Tab. 1.1 Belastungsvergleich

	Trennung			KapGes - 60 %-Teileinkünftev. - Anteil im BV	Transparenz		Virtuelle Trennung
	Est-Satz	KapGes - Abgeltungssteuer - Anteil im PV	PersGes - Regelbesteuerung - unabhängig v. Entnahmen		PersGes - max. (ohne Steuerentnahmen)		
Thesaurierung	45 %	29,83 % (1)		29,83 % (1)	47,44 %	32,28 % (1)(4)	
	42 %				44,28 %	31,83 %	
	30 %				31,67 % (2)	30,06 % (2)	
Ausschüttung/Entnahme	45 %	18,50 %		19,98 %		15,92 %	
	42 %			18,65 %			
	30 %			13,32 %			
Summe	45 %	48,33 % (3)		49,81 %	47,44 % (3)	48,20 % (3)	
	42 %			48,48 %	44,28 %	47,75 %	
	30 %			43,15 %	31,67 %	45,98 %	

von deutlich mehr als 30 % zu erwägen sein und nimmt damit nur Beteiligungen an ertragstarken Personenunternehmen in den Blick.

- (3) Im Falle einer Ausschüttung ergibt sich für die Belastung mit dem ESt-Spitzensteuersatz eine annähernd gleich hohe Gesamtbelastung. Man könnte von partieller Rechtsformneutralität sprechen. Ob sich die Inanspruchnahme des Sondertarifs gem. § 34a EStG trotz der – im Vergleich zur Regelbesteuerung – um rd. 0,8 Prozentpunkte höheren Gesamtbelastung (einschl. Entnahme) empfiehlt, kann nach zutreffender Einschätzung der Bundesregierung nur anhand der aus der Steuerersparnis (d. h. Liquidität infolge der niedrigeren Thesaurierungsbesteuerung) erzielbaren Rendite und dem Verbleib des thesaurierten Gewinns im Unternehmen beurteilt werden.¹⁵
- (4) Variiert man die Modellrechnung gemäß der Annahme, dass der Unternehmer/Mitunternehmer Teile des Gewinns zum Zwecke der Tilgung seiner durch den Betrieb induzierten Steuerschulden entnimmt, so unterliegen diese Beträge – ebenso wie die GewStG (s. o. zu (1)) – dem progressiven ESt-Tarif (zuzüglich Solidaritätszuschlag) und mindern damit den nach dem Sondertarif privilegierten „nicht entnommenen Gewinn“. Hierdurch erhöht sich die Ertragsteuerbelastung auf rund 38 %, ¹⁶ obgleich der Nettogewinn im Unternehmen verbleibt.

1.2.3 *Verfassungsrechtliches und Ökonomisches*

Jedenfalls nach der Rechtsprechung von BVerfG und BFH spricht alles dafür, dass die vorgenannten Regelungen – sieht man von hier nicht interessierenden Detailfragen ab – mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben des GG im Einklang stehen. So enthält Art. 3 Abs. 1 GG weder ein Gebot der rechtsformneutralen Besteuerung¹⁷ noch steht unser Verfassungsrecht der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG entgegen. Auch wenn die Vorschrift im Schrifttum zum Teil als rechtssystematisch wenig überzeugend gebrandmarkt wird, weil sie keine rechtsformneutrale Besteuerung gewährleiste, und im Übrigen als grob und – angesichts ihrer Schlichtheit – als einfach¹⁸ charakterisiert wird, lassen sich hieraus keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Zweifel ableiten.¹⁹ Letzteres ist zugleich der grundsätzliche Befund zu § 34a EStG; insbesondere ist es dem Gesetzgeber unbenommen, die mit der Vorschrift angestrebte Annäherung der Ertragsteuerbelastung auf ertragstarke Personenunternehmen zu begrenzen.²⁰

¹⁵ Antwort der Bundesregierung, BT-Drs. 17/10355, S. 2 f.

¹⁶ Vgl. zur exakten Berechnung z. B. *Hübner*, Die Besteuerung von Personengesellschaften (2018), S. 3.

¹⁷ BVerfG, Beschl. v. 24.03.2010 – 1 BvR 2130/09, FR 2000, 670.

¹⁸ *Schön*, StBg 2000, 1 (15 f.).

¹⁹ *Schmidt/Wacker*, § 35 EStG Rz. 7.

²⁰ Siehe auch hierzu sowie zu Einzelfragen *Schmidt/Wacker*, § 34a EStG Rz. 12.

Dies lässt indes unberührt, dass sich der Gesetzgeber in dem ihm vorgegebenen verfassungsrechtlichen Rahmen für Lösungen entscheiden sollte, die den wirtschaftlichen Grundeinsichten möglichst zielgenau entsprechen und die Sachgesetzlichkeit der jeweiligen Regelungsmaterie hinreichend berücksichtigen. Dass es hierbei nicht nur um abstrakte – manchmal auch idealisierende – Strukturvorstellungen gehen kann, sondern auch die Erfordernisse der Praxis Berücksichtigung finden müssen, die sich dahin zusammenfassen lassen, dass die Rechtsregeln sich in einer Vielzahl von Fällen mit einem angemessenen Aufwand effizient und möglichst streitresistent bewältigen lassen, wurde bereits angemerkt und sollte keiner weiteren Begründung bedürfen

1.3 Das Optionsmodell – Weg 1

Unter dieser Vorgabe ein Blick auf den ersten Weg des erwähnten Impulspapiers zu einer strukturellen Reform des Unternehmensteuerrechts. Er besteht in der Option der Personenunternehmen, wie eine KapGes besteuert zu werden. Folge einer solchen Option wäre, dass die Personengesellschaft selbst und auch der Einzelunternehmer in eigener Person der KSt unterliegt. Die Idee ist nicht neu.²¹ Sie wurde – gestützt auf umfangreichere Vorarbeiten²² – mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 15. Februar 2000²³ erstmals in der Form eines konkreten Gesetzesvorschlags (§ 4a E-KStG) vorgestellt. Dies gebietet, den Blick zunächst zurückzuwenden. Dem Betrachter öffnet sich hiermit zugleich eine Geschichte des Scheiterns.

1.3.1 § 4a E-KStG der Fassung des Entwurfs zum Steuersenkungsgesetz

1.3.1.1 Inhalt des Entwurfs – eine Skizze

Der Entwurf²⁴ (im Folgenden auch: Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes), zu dessen Zielen neben der „rechtsformneutralen Besteuerung“ und „gleichwertigen Entlastung von Personenunternehmen und KapGes“ auch die „Vereinfachung der

²¹ Zu einem historischen Rückblick s. *Fraedrich* (Fn. 9), S. 6 ff.

²² Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (Hrsg.), *Administrierbarkeit der Modelle zur Unternehmensteuerreform bei Finanzverwaltung, Steuerpflichtigen und Steuerberatern* (2000); *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, *Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung* (1999).

²³ Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung der Fraktionen der SPD und Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drs. 14/2683 (textidentisch mit dem Regierungsentwurf, BT-Drs. 14/3074).

²⁴ Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BT-Drs. 14/2683, S. 77 f., 97 f., 120 ff.

Besteuerungssysteme“ gehörte, sah ein Optionsrecht für Einzelunternehmer und Mitunternehmenschaften mit betrieblichen Einkünften (also einschl. Einkünfte aus LuF und selbstständiger Arbeit) vor, nach den Regeln einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige KapGes besteuert zu werden. Im Falle eines solchen unwiderrufflich und bei Mitunternehmern einheitlich zu stellenden Antrags wurden nicht nur Personengesellschaften – ohne tatsächliche Umwandlung und damit trotz ihres zivilrechtlichen Fortbestands – als Kapitalgesellschaften behandelt, d. h. als KapGes fingiert (im Folgenden: fiktive KapGes, kurz: F-KapGes), sondern konsequenterweise auch die Gesellschafter der Personengesellschaft als fiktive Anteilseigner (F-AE) den Inhabern von wirklichen KapGes-Anteilen gleichgestellt mit der Folge, dass entsprechend dem Trennungsprinzip neben die KSt auf die thesaurierten Gewinne im Ausschüttungsfall eine zweite abgemilderte Besteuerung hinzutreten sollte (heute: Abgeltungssteuer oder Teileinkünfteverfahren). Dementsprechend wäre auch beim Einzelunternehmen der Optionsbetrieb (Sondervermögen) als F-KapGes einzustufen und hiervon als Zuordnungsbereich für Ausschüttungen der F-KapGes sein sonstiges Vermögen zu unterscheiden gewesen. Trotz Trennung der Besteuerungsebenen sah der Entwurf die gesamtschuldnerische KSt-Haftung auch der Mitunternehmer mit der Begründung vor, dass die Durchsetzung der Steueransprüche auf der Stufe der F-KapGes nicht auf deren Vermögen beschränkt werden dürfe.

Die Ausübung der Option ging zudem mit einer fiktiven Umwandlung (Umwandlung eigener Art) einher, die sich zwingend zu Buchwerten vollziehen sollte, und zwar – abweichend von den allgemeinen Grundsätzen des UmwStG – ungeachtet dessen, dass das bisherige Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers entweder in einem anderen Betriebsvermögen (z. B. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung) fortzuführen war oder bei Übergang ins Privatvermögen die stillen Reserven zeitlich gestreckt über einen Zeitraum von zehn Jahren versteuert werden mussten.

Nach dieser Reform wären nicht nur die Anteile an der F-KapGes auch für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht mehr als Mitunternehmeranteil, sondern als KapGes-Anteil anzusehen gewesen. Folge der Fiktion wäre ferner die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft (Dienstleistungen, Vermietung, Darlehen etc.); sie hätten die F-KapGes auch zur gewinnmindernden Bildung von Pensionsrückstellungen berechtigt, ohne dass dies zeitkongruent im Bereich des F-AE kompensiert worden wäre.

Nicht fremdübliche Abreden hätten hingegen den Ansatz von vGA ausgelöst. Der Entwurf hat insoweit nicht nur auf die Rechtsprechung zu vGA bei Verstößen gegen den sog. formellen Fremdvergleich zurückgegriffen, sondern zudem gefordert, dass dem FA vor der tatsächlichen Durchführung des Leistungsvertrags eine hierzu getroffene schriftliche Abrede vorlegt werden müsse. Dies ist zwar vielfach auf Kritik gestoßen; jedoch dürfte diese Restriktion für Einzelunternehmen, die mit sich selbst bekanntlich keine Verträge schließen können und demgemäß das Verhältnis beider Besteuerungsstufen nur auf der Grundlage anzunehmender Vertragsbeziehungen (sog. *dealings*) regeln können, einen zumindest sachlich berechtigten Kern aufweisen.

Ausführlich widmet sich der Entwurf dem Sonderaspekt, dass für die zivilrechtlich fortbestehende Personengesellschaft weiterhin personenbezogene Kapitalkonten geführt und diese häufig unterteilt (z. B. nach dem 2-Konten-Modell aufgeteilt in Beteiligungskapital und Darlehenskonto) würden, während die KapGes nur ein einheitliches Kapitalkonto kenne, das lediglich in Unterkonten (gezeichnetes Kapital, Kapitalrücklage, Gewinnrücklage, Gewinn/Verlust etc.) aufgegliedert werde. Da nach der Option die Personengesellschaft als KapGes fingiert werde, führe die Gewinngutschrift auf einem Kapitalkonto des Gesellschafters, über das er frei verfügen könne (also z. B. die Gutschrift auf seinem Darlehenskonto), zu einer Gewinnausschüttung, die – so wird man hinzufügen müssen – auch die Pflicht zum Einbehalt von KapEST auslöse. Der Gesetzentwurf weist weiterhin darauf hin, dass für steuerliche Zwecke ein einheitliches Kapitalkonto gebildet werden müsse, das aber die handelsrechtliche Behandlung (Gewinnverteilung, Kapitalkontenverzinsung) nicht berühre. U. U. – so der Entwurf beinahe sibyllinisch – könne es notwendig sein, die gesellschaftsrechtlichen Regeln an die steuerlichen Wirkungen anzupassen. Die Personengesellschaft – so ein Schlagwort aus damaliger Zeit – müsse „optionsfähig gemacht werden“.

Auffallend schließlich die Liberalität im Zusammenhang mit der Rückoption zur Einkommensbesteuerung. Sie war nach dem Entwurf an keine zeitliche Sperrfrist gebunden und konnte deshalb bereits nach Ablauf des ersten Options-Wirtschaftsjahres beantragt werden. Nach der Entwurfsbegründung sollte damit den „Prognoseschwierigkeiten über die künftige Ertragslage Rechnung getragen werden, die insbesondere bei kleineren Personenunternehmen vorkommen können.“²⁵

1.3.1.2 Das Schicksal des Entwurfs

Das Optionsmodell wurde im Vermittlungsverfahren zum Steuersenkungsgesetz „gestrichen“.²⁶ Trotz des flammenden Plädoyers des damaligen Bundesfinanzminister Eichel bei den Beratungen des Bundesrats, der u. a. auf die Optionsmodelle in anderen Ländern (Frankreich, Spanien, USA), den Beratungsaufwand in Fällen einer tatsächlichen Umwandlung der PersGes in KapGes verwies und die Zielgerichtetheit des Optionsrechts für große Unternehmen sowie die enormen Steuerausfälle im Falle einer allgemeinen Tarifkappung ins Feld führte,²⁷ scheiterte die Reform letztlich am Widerstand der Bundesländer. Deren Votum war nicht nur deutlich, es war vor allem wenig schmeichelhaft. Es liest sich wie eine Philippika. Beklagt wurden von den Ministerpräsidenten²⁸ die geringe Zahl der optionsgeeigneten Unterneh-

²⁵ Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BT-Drs. 14/2683, S. 122.

²⁶ Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses, BT-Drs. 14/3760, S. 7.

²⁷ Bundesrat, Stenografischer Bericht der 752. Sitzung am 09.06.2000, S. 233 C ff. (insb. 237 B–238 A).

²⁸ Bundesrat, Stenografischer Bericht der 752. Sitzung am 09.06.2000, S. 218 A ff. (Bernhard Vogel, Thüringen), 221 D ff. (Roland Koch, Hessen), 225 A ff. (Kurt Faltthäuser, Bayern), 227 C ff. (Peer Steinbrück, Nordrhein-Westfalen), 232 A (Gerhard Stratthaus, Baden-Württemberg).