

Einleitung

Ein Kernstück zur Förderung der mittelständischen Wirtschaft im Rahmen der Unternehmensteuer 2008 stellt die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne in dem neu eingefügten § 34a EStG dar. Bei der Inanspruchnahme dieser Vorschrift ist es möglich, die Steuerbelastung von Personengesellschaften auf das Niveau von Kapitalgesellschaften herabzusenken. Die Facetten der Vorschrift sind außerordentlich kompliziert und die Möglichkeit der Nachversteuerung – im Falle der späteren Entnahme der Gewinne – macht eine langfristige Steuerplanung und strategische Überlegungen erforderlich. Die Kommentierung gibt Gestaltungsvorschläge im Rahmen von präventiven Maßnahmen **vor** Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform und der späteren Ausgestaltung der Finanzstruktur von Personenunternehmen.

Inhalt

	Seite
Gesetzestext	5
A. Rechtspolitischer Hintergrund der gesetzlichen Neuregelung	8
B. Allgemeine Grundsätze	11
C. Berechnung der Steuerermäßigung	11
I. Allgemeines	11
II. Berechnung des nicht entnommenen Gewinns	12
III. Weitere Spezialfragen	19
D. Adressaten der Begünstigung	20
E. Berechnung des Begünstigungsbetrages	20
F. Nachversteuerungsregelung bei späteren Entnahmen	21
I. Prinzip	21
II. Ausnahme: Überführung von Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen	22
III. Betriebsveräußerung oder -aufgabe und Umwandlung als Nachversteuerungstatbestand	23
G. Verfahrensfragen	25
I. Negative Einkünfte und Verlustabzug	25
II. Bemessung der Vorauszahlungen	26
III. Zuständigkeitsfragen der involvierten Finanzämter	26

§ 34a

Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne*

(1) Sind 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. Der Antrag nach Satz 1 ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil für jeden Veranlagungszeitraum gesondert bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen. Bei Mitunternehmeranteilen kann der Steuerpflichtige den Antrag nur stellen, wenn sein Anteil am nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn mehr als zehn Prozent beträgt oder 10 000 Euro übersteigt. Der Antrag kann bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den nächsten Veranlagungszeitraum vom Steuerpflichtigen ganz oder teilweise zurückgenommen werden.

(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) Der Begünstigungsbetrag ist der im Veranlagungszeitraum nach Absatz 1 Satz 1 auf Antrag begünstigte Gewinn. Der 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. Dieser ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil jährlich gesondert festzustellen.

(4) Übersteigt 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 nachversteuerungspflichtiger Betrag nach Absatz 3 festgestellt wurde. Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt 25 Prozent. Der Nachversteuerungsbetrag ist um die Beträge, die für die Erbschaftsteuer

* In der Fassung der BR-Drucks. 384/07 vom 15.6.2007

(Schenkungssteuer) anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entnommen wurden, zu vermindern.

(5) Die Übertragung oder Überführung eines Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 Satz 1 bis 3 führt unter den Voraussetzungen des Absatzes 4 zur Nachversteuerung. Eine 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) Eine 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 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 Genossenschaft,
3. wenn der Gewinn nicht mehr nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelt wird oder
4. wenn der Steuerpflichtige dies beantragt.

In 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) In den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 hat der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen. In 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) Zuständig für den Erlass der Feststellungsbescheide über den nachversteuerungspflichtigen Betrag ist das für die Einkommensbesteuerung zuständige Finanzamt. Die Feststellungsbescheide können nur insoweit angegriffen werden, als sich der nachversteuerungspflichtige Betrag gegenüber dem nachversteuerungspflichtigen Betrag des Vorjahres verändert hat. Die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 können mit dem Einkommensteuerbescheid verbunden werden.

Erläuterungen

Übersicht	Anm.
A. Rechtspolitischer Hintergrund der gesetzlichen Neuregelung	1–10
B. Allgemeine Grundsätze	11
C. Berechnung der Steuerermäßigung	12–29
I. Allgemeines	12–14
II. Berechnung des nicht entnommenen Gewinns	15–25
III. Weitere Spezialfragen.	26–29
D. Adressaten der Begünstigung	30, 31
E. Berechnung des Begünstigungsbetrages	32–34
F. Nachversteuerungsregelung bei späteren Entnahmen.	35–47
I. Prinzip	35–38
II. Ausnahme: Überführung von Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen	39, 40
III. Betriebsveräußerung oder -aufgabe und Umwandlung als Nachversteuerungstatbestand	41–47
G. Verfahrensfragen	48–52
I. Negative Einkünfte und Verlustabzug	48, 49
II. Bemessung der Vorauszahlungen	50
III. Zuständigkeitsfragen der involvierten Finanzämter	51, 52

Schrifttum: Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Stellungnahme vom 26.3.2007 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.3.2007, GmbHHR 2007 S. 421; *Cordes*, Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG n. F. bei Personenunternehmen – Analyse der Be- und Entlastungswirkungen bei der laufenden Besteuerung und der Auswirkung auf Umstrukturierungen, WPg 2007 S. 526; *Dörfler/Graf/Reichl*, Die geplante Besteuerung von Personenunternehmen ab 2008 – Ausgewählte Problembereiche des § 34a EStG im Regierungsentwurf, DStR 2007 S. 645; *Grützner*, Die vorgesehene Begünstigung nicht entnommener Gewinne, StuB 2007 S. 295; *Grützner*, Steuerliche Entlastung thesaurierter Gewinne von Personenunternehmen durch § 34a EStG, StuB 2007 S. 445; *Herzig*, Reform der Unternehmensbesteuerung, WPg 2007 S. 7; *Hey*, Unternehmenssteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E, DStR 2007 S. 925; *Jonas*, Regierungsentwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes, WPg 2007 S. 407; *Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel*, Unternehmenssteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick, BB 2007 S. 523; *Kleinadam/Liebchen*, Die Mär von der Steuerentlastung durch die Unternehmenssteuerreform 2008, DB 2007 S. 409; *Knief/Nienaber*, Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 – ein Belastungsvergleich mit Fokus auf den Mittelstand, BB 2007 S. 1309; *Schiffers*, Die mittelständische GmbH & Co. KG im Rechtsformvergleich nach der Unternehmenssteuerreform 2008, GmbHHR 2007 S. 505; *Schreiber/Ruf*, Reform der Unternehmensbesteuerung: ökonomische Auswirkungen bei Unternehmen mit inländischer Geschäftstätigkeit, BB 2007 S. 1099; *Thiel/Sterner*, Entlastung der Personenunternehmen durch Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns, DB 2007 S. 1099; *Wiese/Klaas/Möhrle*, Der Regierungsentwurf zur Unternehmenssteuerreform 2008,

GmbHHR 2007 S. 405; *Wilk*, Unternehmenssteuerreform: Wie effizient ist die Begünstigung nicht entnommener Gewinne von Personenunternehmen?, DStZ 2007 S. 216.

A. Rechtspolitischer Hintergrund der Gesetzesneuregelung

- 1 Ein weiteres Kernstück ist die Reformierung der Besteuerung der Personengesellschaften im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008. Um Kapitalgesellschaften nicht einseitig zu begünstigen, hat sich nunmehr der Gesetzgeber entschlossen, durch eine Privilegierung des nicht entnommenen Gewinns bei Personengesellschaften – analog der Besteuerung bei Kapitalgesellschaften – herbeizuführen. Die Neuregelung gilt ab 2008 (§ 52 Abs. 48). Es ist jedoch angezeigt, dass noch im Veranlagungszeitraum 2007 präventive Maßnahmen ergriffen werden, um von den positiven Auswirkungen des § 34a in optimaler Weise nachhaltig profitieren zu können (siehe Anm. 10 und 16).
- 2 In der Vergangenheit hat es bereits in den Jahren 1931 und 1950 vergleichbare Regelungen gegeben, die es Personenunternehmen ermöglichen sollten, Gewinne steuerlich begünstigt zu thesaurieren. Die bisherigen Versuche waren in der Vergangenheit an der mangelnden Praktikabilität der alten Regelungen gescheitert (!).
- 3 Politischer Druck ist dadurch erneut entstanden, dass nach der Unternehmenssteuerreform 2008 eine starke Präferenzierung der Kapitalgesellschaften bei einbehaltenen Gewinnen mit einem Steuersatz von ca. 29,825 % erfolgen soll. Deshalb ist im Kabinettsbeschluss vom 12.7.2006 festgelegt worden, dass auch Personenunternehmen in die Reform der Unternehmensbesteuerung einzubeziehen sind und vom abgesenkten Unternehmenssteuersatz ebenfalls profitieren sollen. Damit soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass in Deutschland mehr als 80 % der Unternehmen als Personenunternehmen organisiert sind, die es in die Unternehmenssteuerreform einzubeziehen gilt, da sie auch von den Maßnahmen der Gegenfinanzierung betroffen sind. Als Instrumente für die Einbeziehung von Personenunternehmen werden insbesondere die Einführung einer Investitionsrücklage (§ 7g) und die Begünstigung der thesaurierten Gewinne (§ 34a) herausgestellt. Angestrebt werden soll eine faktische Rechtsformneutralität ohne bürokratischen Aufwand. Ob letztgenanntes zu erreichen ist, darf jetzt schon – wegen der obig beschriebenen historischen Erfahrungen – massiv bezweifelt werden. Mit dieser Vorgabe wird die Idee verbunden, an den gegenwärtigen Dualismus der Unternehmenssteuerreform von intransparenter Besteuerung der Kapitalgesellschaften und transparenter Besteuerung der Personengesellschaften festzuhalten und trotzdem das Prinzip der Rechtsformneutralität faktisch zu verwirklichen (*Herzig*, WPg 2007 S. 7, 10).
- 4 In der Literatur sind zwischenzeitlich umfangreiche Rechenmodelle zwischen der Besteuerung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im Falle der Thesaurierung und Gewinnausschüttung vorgenommen worden, wobei bei der Gewerbesteuer zumeist ein Hebesatz von 400 v. H. unterstellt wird (siehe *Kleinadam/Liebchen*, DB 2007 S. 409 ff.; *Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel*, BB 2007 S. 523 ff.; *Thiel/Sterner*, DB 2007 S. 1099 ff.; *Hey*, DStR 2007 S. 925, 926 f.; *Schiffers*, GmbHHR 2007 S. 505 ff.; *Schreiber/Ruf*, BB 2007 S. 1099 ff.; *Cordes*, WPg 2007 S. 526, 527; *Dörfler/Graf/Reichl*, DStR 2007 S. 645 ff.; *Knief/Nienaber*, DB 2007

S. 1309 ff.; fundamentalkritisch zu diesem Reformansatz *Wilk*, DStZ 2007 S. 216ff.).

Der Thesaurierungssteuersatz beträgt nach § 34a EStG **28,25 %**. Die spätere Entnahme wird mit dem **Abgeltungssteuersatz** von **25 %** nachbelastet werden. Daraus ergibt sich eine Gesamtbelastung mit Einkommensteuer von 46,1875 % (weitere Einzelheiten bei *Kleinadam/Liebchen*, DB 2007 S. 409ff.) Das bedeutet, dass selbst derjenige, dessen Grenzsteuersatz bei 42 % liegt, an der Thesaurierung über einen gewissen Zeitraum festhalten muss, um den Zinsvorteil, der sich aus der Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes ergibt, so groß werden zu lassen, dass die Nachbelastung in Höhe des Abgeltungssteuersatzes nicht zu einer insgesamt höheren Steuerlast führt. Der hierfür nötige Zeitraum verlängert sich umso mehr, je stärker der individuelle Grenzsteuersatz des Steuerpflichtigen den hier vorausgesetzten Steuersatz von 42 % unterschreitet. Einen Grenzsteuersatz von 42 % (oder – ab 2008 – auch für gewerbliche Einkünfte darüber hinaus) unterliegen jedoch nach empirischen Untersuchungen allenfalls 3 % der Personenunternehmen.

Die Besteuerung gewerblicher Gewinne bei einem Einzelunternehmen bzw. bei einkommensteuerpflichtigen Personen, die als Mitunternehmer an einer Personengesellschaft beteiligt sind, soll sich auch künftig aus den drei Komponenten Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag zusammensetzen. **6**

- Für die **Einkommensteuer** soll es neben der bisherigen von der Gewinnverwendung unabhängigen, sofortigen Versteuerung gewerblicher Gewinne künftig möglich sein, **nicht entnommene Gewinne** auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise mit einem ermäßigten, nicht progressionsabhängigen Steuersatz von 28,25 % zu versteuern (Thesaurierungbegünstigung nach § 34a).
- Die **Gewerbesteuer** fällt auch bei Inanspruchnahme der einkommensteuerlichen Thesaurierungsbegünstigung zusätzlich zur Einkommensteuer an. Sie beträgt bei einem Hebesatz von 400 % 14 % des Gewinns. Wie bisher ist nach § 35 eine fiktive Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer möglich, wobei die fiktive Anrechnung nach § 35 für die Einkommensteuer nur eine Entlastung in Höhe von 13,3 % des Gewinns bewirkt. Bei einem Hebesatz von 400 % verbliebe so eine Belastung von 0,7 % des Gewinns. Nur unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags wird eine vollständige Kompensation erreicht, vorausgesetzt, es entstehen keine Anrechnungsüberhänge.
- Schließlich kommt der **Solidaritätszuschlag** auf die Einkommensteuer hinzu, der bei vollständiger Inanspruchnahme der einkommensteuerlichen Thesaurierungsbegünstigung 0,82 % des Gewinns beträgt.

Unter Berücksichtigung dieser drei Komponenten würde die Steuerbelastung auf einkommensteuerpflichtige, gewerbliche Gewinne bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung im Veranlagungszeitraum der Gewinnentstehung **29,77 %** betragen. Sie läge damit geringfügig unter der Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft von 29,825 %. Auf den ersten Blick erscheint damit das Ziel des Gesetzgebers, eine Belastungsgleichheit zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften herzustellen, umgesetzt worden zu sein. Zu beachten sind aber die Auswirkungen von Steuerentnahmen (*Cordes*, WPg 2007 S. 526 f.). **7**

Modellhaftes Berechnungsbeispiel (unter Vernachlässigung von Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer, deren Einbeziehung das Ergebnis nicht wesentlich ver- **8**

ändern würde; für die Gewerbesteuer wird unterstellt, dass sich die tatsächliche Belastung mit dem anzurechnenden Betrag etwa deckt):

Als Thesaurierungspotential sollen 100 000 € zur Verfügung stehen. Wendet man daraufhin den Thesaurierungssteuersatz von 28,25 % an, so verbleiben 71 750 € verwendbares Kapital. Im Falle der normalen Versteuerung zum Grenzsteuersatz würden statt 71 750 € zwar noch 58 000 € für weitere Investitionen zur Verfügung stehen, dem Steuerpflichtigen bliebe aber die Nachversteuerung des thesaurierten Betrages mit einem Steuersatz von 25 % erspart. Diese Nachversteuerung wird eines Tages (Entnahme, Betriebsveräußerung oder -aufgabe) mit 17 937,50 € zu Buche schlagen. Mit anderen Worten: Die Gesamtsteuerbelastung von Einkommensteuer beträgt im Falle der normalen Versteuerung 42 000 €, im Falle der Thesaurierung inklusive Nachversteuerung stolze 46 187,50 €. Die Differenz zwischen beiden Summen beträgt 4 187,50 €. Dieser steuerlichen Mehrbelastung steht gegenüber, dass dem Steuerpflichtigen 13 750 € zum Thesaurierungszeitpunkt zusätzlich für Investitionen zur Verfügung stehen. Ob diese 13 750 € die steuerliche Mehrbelastung wert sind, ist für den Unternehmer eine Frage der zur Verfügung stehenden Alternativen.

- 9 Es stellt sich also die Frage, ob der Unternehmer mit der Thesaurierungsmöglichkeit oder mit einem Bankkredit besser bedient ist.

Würde er einen Bankkredit in Höhe von 13 750 € aufnehmen, müsste er der Bank Zinsen zahlen, die er als Betriebsausgaben geltend machen könnte. Eine der Nachversteuerung vergleichbare Belastung fiel hingegen nicht an.

Bei einem Zinssatz von 5,0 % ergäbe sich eine jährliche Belastung von 675,50 € (vor Steuern und unbeschadet der Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer), bei 6,0 % wären es 825,00 €. Daraus ergibt sich, dass der Unternehmer mehr als 10 bzw. mehr als 8 Jahre an der Thesaurierung festhalten müsse, um besser dazustehen als mit einem Bankkredit.

Liegt der persönliche Grenzsteuersatz des Unternehmens – wie in mehr als 90 % aller Fälle – unter dem vorausgesetzten Steuersatz von 42 %, so verlängern sich die notwendigen Zeiten der Thesaurierung noch beträchtlich weiter.

Fazit: Nach überschlägigen empirischen Untersuchungen kann schon jetzt gesagt werden, dass sich die Inanspruchnahme der Regelung des § 34a EStG nur für Unternehmen (Einzel- bzw. Mitunternehmer) empfiehlt, die sich im persönlichen Spitzensteuersatz befinden und die darüber hinaus von der Liquidität her die Möglichkeit haben, die Gewinne mindestens sieben Jahre – besser sogar über mehr als ein Jahrzehnt – zu thesaurieren, damit die Steuerstundungseffekte den Nachversteuerungsschaden überkompensieren (siehe auch *Kleinadam/Liebchen*, DB 2007 S. 409, 412). Darauf sollten die Berater die Mandanten von Anfang an hinweisen, um etwaige haftungsschädliche Effekte bei der steuerlichen Beratung zu vermeiden.

- 10 Als Handlungsempfehlung für Einzel- und Mitunternehmer wird deshalb dazu geraten, möglichst viel Eigenkapital vor Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform 2008 aus der Gesellschaft zu entnehmen. Dies hat vor allem zwei Gründe:

Zum einen wird dadurch eine steuerliche „Gefangenschaft“ des Kapitals in der Gesellschaft vermieden, zum anderen stehen dem Gesellschafter flüssige Mittel zur Verfügung, mit denen er die Steuervorauszahlungen der Folgejahre bestreiten kann, ohne Entnahmen aus der Gesellschaft vornehmen zu müssen. Dadurch wird

das mögliche Thesaurierungsvolumen maximiert. Stehen mehrere Einkunftsquellen zur Verfügung, die dem Grunde nach die Inanspruchnahme des § 34a gestatten, sollte geprüft werden, ob diese Vergünstigung in allen in Betracht kommenden Fällen genutzt werden soll oder es zweckmäßig erscheint, sie auf **einzelne Betriebe/Mitunternehmeranteile zu konzentrieren** (so auch der Gestaltungsvorschlag von *Dörfler/Graf/Reichl*, DStR 2007 S. 645, 651 f.; *Hey*, DStR 2007 S. 925, 929; *Grützner*, StuB 2007 S. 445, 452; weitere Einzelheiten in Anm. 12–14).

B. Allgemeine Grundsätze

Ziel der Regelung ist es, Einzelunternehmer und Mitunternehmer mit ihren **11** Gewinneinkünften (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit) in vergleichbarer Weise wie das Einkommen einer Kapitalgesellschaft tariflich zu belasten. Der Anteil des Gewinns aus einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil, den der Steuerpflichtige im Wirtschaftsjahr nicht entnommen hat, soll auf Antrag nicht mehr dem (höheren) persönlichen progressiven Steuersatz des Steuerpflichtigen, sondern lediglich zu einem ermäßigten Steuersatz von 28,25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) unterliegen. Die Vergünstigung ist betriebs- und personenbezogen ausgestaltet. **Ob die Voraussetzungen für die Steuerermäßigung erfüllt sind, ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil des Steuerpflichtigen gesondert zu prüfen.** Damit wird demjenigen Steuerpflichtigen eine Vergünstigung gewährt, der durch den Verzicht auf die private Verwendung von Gewinnen seinem Betrieb erwirtschaftetes Kapital weiterhin zur Verfügung stellt und damit die Eigenkapitalbasis seines Unternehmens nachhaltig stärkt. Außerdem werden durch diese steuerliche Vergünstigung die Investitionsmöglichkeiten verbessert, ohne dass Fremdkapital in Anspruch genommen werden muss. Mittelfristig ist zu erwarten, dass durch die Vergünstigung die Fremdkapitalquote der Unternehmen nachhaltig gesenkt wird. Soweit der begünstigt besteuerte Gewinn in späteren Jahren vom Steuerpflichtigen entnommen und damit die Eigenkapitalbasis des Unternehmens wieder geschwächt wird, entfällt der Begünstigungsgrund und es ist insoweit eine Nachversteuerung in Höhe von 25 % vorzunehmen (BT-Drucks. 16/4841 vom 27.3.2007, S. 62 amtl. Begr.).

C. Berechnung der Steuerermäßigung

I. Allgemeines

Ausgangspunkt für die Berechnung der Steuerermäßigung ist das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5). Aus dem nach allgemeinen Grundsätzen ermittelten zu versteuernden Einkommen sind die begünstigungsfähigen Gewinne herauszurechnen und auf Antrag des Steuerpflichtigen mit dem ermäßigten Steuersatz von **28,25 %** (zzgl. Solidaritätszuschlag) zu versteuern. Der Steuerpflichtige kann für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil gesondert wählen, ob er auf den gesamten nicht entnommenen Gewinn den ermäßigten Steuersatz anwenden will oder ob er die Begünstigung auf einen Teil des nicht entnommenen Gewinns beschränken will (Einführung eines mehrstufigen **Wahlrechts**).

Den Antrag auf die Begünstigung muss der Steuerpflichtige für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil gesondert stellen. Der Steuerpflichtige kann bei

Gewinnen aus Mitunternehmeranteilen einen Antrag nur stellen, wenn er zu **mehr als 10 %** am Gewinn der Mitunternehmerschaft beteiligt ist oder sein Gewinnanteil **mehr als 10 000 €** beträgt. Diese Regelung dient der Verwaltungvereinfachung. Es soll verhindert werden, dass der Steuerpflichtige auch für Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften, an denen er nur mit einem geringen Anteil beteiligt ist und seine diesbezügliche Mitunternehmerinitiative daher minimal ausgeprägt ist (z. B. an Medienfonds, Windkraftfonds), die Begünstigung in Anspruch nehmen kann. Diese Einschränkung ist gerechtfertigt, da nach dem Sinn und Zweck der Regelung nur Einzelunternehmen und Personengesellschaften, soweit diese nicht als Publikumsengesellschaft zu klassifizieren sind, begünstigt werden sollen. Der **Einzelunternehmer** kann den Antrag hingegen unabhängig von der Höhe des Gewinns stellen.

- 13** Dem Steuerpflichtigen wird die Möglichkeit eingeräumt, den Antrag bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids des nächsten Veranlagungszeitpunkts ganz oder teilweise zurückzunehmen. Von dieser Regelung werden insbesondere Sachverhalte begünstigt, in denen es im Folgejahr zu unvorhergesehenen **Verlusten** kommt. Die Regelung dient damit zur Vermeidung unbilliger Härten (BT-Drucks. 16/4841 vom 27.3.2007, S. 63 amtl. Begr.).
- 14** Aus systematischer Sicht lässt sich hierfür keine Begründung finden. Zwar kann der Personenunternehmer die höhere Nachbelastung einfacher umgehen oder zumindest hinauszögern. Denn mit der in § 34 Abs. 1 Satz 4 eingeräumten Möglichkeit, den Begünstigungsantrag ganz oder teilweise bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheides für den nächsten Veranlagungszeitraum zurückzunehmen, kann der Personenunternehmer auf ein sich abzeichnendes Absinken seines individuellen Einkommensteuersatzes etwa aufgrund von verrechenbaren Verlusten in anderen Einkunftsarten reagieren (*Dörfler/Graf/Reichl*, DStR 2007 S. 645, 648; *Hey*, DStR 2007 S. 925, 929).

Diese vom Gesetzgeber durchaus gut gemeinte Regelung zur Vermeidung von Härtefällen wird in der Praxis erheblichen Planungs- und Beratungsbedarf mit sich bringen. Zum einen werden dadurch Steuerpflichtige dazu angehalten, ihre Steuerbescheide mittels Einspruch offen zu halten, um ggf. nachträgliche Korrekturen ihrer vormals getroffenen Thesaurierungsentscheidungen vornehmen zu können. Zum anderen werden die Planungsaufwendungen zur Steueroptimierung erheblich steigen, da die Thesaurierungsentscheidung sowohl von der prognostizierten Ergebnisentwicklung als auch von der intertemporären Korrekturmöglichkeit des § 34a Abs. 1 Satz 4 geprägt sein wird (so *Dörfler/Graf/Reichl*, DStR 2007 S. 645, 648).

II. Berechnung des nicht entnommenen Gewinns

- 15** Nicht entnommen ist der Gewinn, der nach Abzug des positiven Saldos der Entnahmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4) und Einlagen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5) verbleibt. Er entspricht dem Unterschiedsbetrag i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Beispiel:

Unterschiedsbetrag i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1	100
Entnahmen	80
Einlagen	<u>50</u>
Gewinn	130

Berechnung des nicht entnommenen Gewinns

(§ 34a Abs. 2):

Gewinn	130
– Positiver Saldo von Entnahmen und Einlagen (80 – 50)	30
= Nicht entnommener Gewinn	100
(= Unterschiedsbetrag i. S. d. § 4 Abs. 1)	

Es ist davon auszugehen, dass der laufende Gewinn thesauriert wird, soweit im laufenden Wirtschaftsjahr die Entnahmen nicht größer sind als die Einlagen. Damit legt § 34a Abs. 2 zugleich die Verwendungsreihenfolge in der Weise fest, dass durch den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen vorrangig der laufende Gewinn gemindert wird. Dieser gilt stets als vor dem thesaurierten Gewinn entnommen. Das hat für den Unternehmer den Vorteil, dass es nur zu einer Nachversteuerung des steuerbegünstigten Gewinns der Vorjahre kommen kann, wenn die Entnahmen den ermittelten Gewinn übersteigen. Gravierende Nachteile ergeben sich allerdings in der Übergangsphase zum neuen Recht, da auch die (wirtschaftliche) Entnahme von in der Vergangenheit thesaurierten Altgewinnen für die The-saurierungsbegünstigung schädlich ist (darauf weisen *Thiel/Sterner* DB 2007 S. 1099, 1100 hin). Aus diesem Grunde wird empfohlen, bis Ende 2007 sämtliche verfügbaren Gewinnbestandteile – soweit betriebswirtschaftlich vertretbar – zu entnehmen, um die potentiellen steuerschädlichen Effekte für die Zukunft gar nicht erst aufkommen zu lassen. 16

Einlagen mindern die Entnahmen desselben Wirtschaftsjahres. Sie verhindern dadurch, dass die Entnahmen bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns den Unterschiedsbetrag i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 verringern. Soweit die Einlagen höher als die Entnahmen sind, wirken sie sich nicht aus. Der positive Saldo mindert weder die Entnahmen in dem vorangegangenen noch in dem folgenden Wirtschaftsjahr (*Thiel/Sterner*, a. a. O.). 17

Entnahmen liegen allerdings auch dann vor, wenn die auf die betrieblichen Einkünfte (einschl. des Thesaurierungsbetrags) anfallende Einkommensteuer zzgl. des entsprechenden Solidaritätszuschlags sowie die Gewerbesteuer aus betrieblichen Mitteln gezahlt werden. Dies bedeutet, dass die Thesaurierungsbegünstigung nur dann vollständig in Anspruch genommen werden kann, wenn Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer für die betrieblichen Mittel aus **privaten Mitteln** gezahlt werden. Alternativ kommt in Betracht, bei Steuerzahlung aus betrieblichen Mitteln anstelle einer Entnahme eine Belastung auf einem Gesellschafterverrechnungskonto mit Forderungs-/Verbindlichkeitscharakter vorzunehmen (so *Cordes*, WPg 2007 S. 526, 527 unter Hinweis auf BMF-Schreiben vom 30.5.1997 IV B 2 – S 2241 a – 51/93 II, BStBl I 1997 S. 627). 18

Soweit für die Steuerzahlungen (vor allem für Vorauszahlungen, siehe Anm. 50) Entnahmen getätigt werden, kann insoweit keine Thesaurierungsbegünstigung in 19

Anspruch genommen werden. Sollen die auf die gewerblichen Einkünfte eines Jahres entfallende Einkommensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag sowie die Gewerbesteuer aus betrieblichen Mitteln gezahlt werden, führt dies zu einer Entnahme in Höhe von ca. 36,16 % des Gewinns (berechnet auf der Basis eines Hebesatzes von 400 % und einem Spitzensteuersatz von 45 %). Lediglich für ca. 63,84 % des Gewinns kann dann die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen werden (so *Cordes*, WPg 2007 S. 526, 527).

- 20** Steuerfreie Gewinnanteile (z. B. Auslandsgewinnanteile, steuerfreie Teileinkünfte) sind aufgrund ihrer **Steuerfreiheit** nicht Gegenstand der Thesaurierungsbegünstigung. Steuerfreie Gewinnanteile sind jedoch in dem nicht entnommenen Gewinnanteil enthalten. Entnahmen werden daher vorrangig von den steuerfreien Gewinnanteilen des laufenden Wirtschaftsjahres abgezogen. Im Ergebnis steht dem Steuerpflichtigen dadurch ein erhöhtes Thesaurierungsvolumen zur Verfügung.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige erzielt in 2008 einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von 100 000 €. Darin ist ein steuerfreier Gewinn von 50 000 € enthalten. Im Jahr 2008 tätigt er steuerpflichtige Entnahmen in Höhe von 50 000 €. Der Steuerpflichtige kann den Gewinn in Höhe von 50 000 € nach § 34a begünstigt versteuern.

- 21** Soweit der im zu versteuernden Einkommen enthaltene Gewinn aufgrund außerbilanzieller Hinzurechnungen entstanden ist, kann die Steuerermäßigung nicht in Anspruch genommen werden, da diese Beträge zusätzlich verauslagt wurden und damit nicht entnahmefähig sind (BT-Drucks. 16/4841 vom 27.3.2007, S. 63 amtl. Begr.; *Thiel/Sterner*, DB 2007 S. 1099, 1100).

Dies gilt zum einen für die außerhalb der Bilanz erforderlichen Hinzurechnungen, z. B. für

- nach § 3c Abs. 1 und 2 nicht berücksichtigungsfähige Betriebsausgaben,
- für Schuldzinsen i. S. des § 4 Abs. 4a,
- für Aufwendungen i. S. des § 4h (sog. Zinsschranke),
- für Aufwendungen i. S. des § 4 Abs. 5 (streitig; dazu sogleich),
- für die Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b,
- für nach § 15 Abs. 4 nicht ausgleichsfähige Verluste und
- für Einkunftskorrekturen nach § 1 AStG.

Andererseits bleiben aber auch Kürzungen unberücksichtigt; z. B. für

- nach § 3 Nr. 40 teilweise steuerbefreite Einnahmen und Vermögensmehrungen,
- Kinderbetreuungskosten i. S. des § 4f,
- nach § 15 Abs. 4 mit bisher nicht abzugsfähigen Verlusten zu verrechnende Gewinne,
- steuerfreie Einkünfte nach Maßgabe eines DBA sowie
- nach § 12 InvZulG 2007 steuerbefreite Investitionszulagen.

(so *Grützner*, StuB 2007 S. 445, 446).

- 22** Diese Auffassung ist betreffend die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 nicht unumstritten. Es wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass § 4 Abs. 1 Satz 1 eine zweistufige Gewinnermittlung normiert, wobei auf der

ersten Stufe die steuerbilanzrechtlichen Konventionen unterworfenen Ermittlung des Unterschiedsbetrages erfolgt, welcher auf der zweiten (außerbilanziellen) Stufe um die Hinzurechnungs- und Kürzungsbeträge korrigiert wird (vgl. *Kleineidam/Liebchen*, DB 2007 S. 409 f. unter Hinweis auf *Wassermeyer*, IStR 2001 S. 633, 634; zum Streitstand siehe auch *Dörfler/Graf/Reichl*, DStR 2007 S. 645, 647 Fn. 18; *GmbH-Centrale*, GmbHR 2007 S. 421, 427).

Jedoch wird auch mit anderer Begründung bezweifelt, ob dieses Ergebnis sachgerecht ist. Der Gesetzgeber begründet die Behandlung nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben damit, diese Beträge seien „nicht entnahmefähig“. Damit entfernt er sich allerdings von der Konzeption des „nicht entnommenen“ Gewinns. Denn auch soweit der Gewinn auf nichtabziehbare Betriebsausgaben entfällt, ist er nicht i. S. v. § 4 Abs. 1 Satz 2 entnommen worden. Unter diesem Gesichtspunkt wäre es durchaus konsequent gewesen, nichtabziehbare Betriebsausgaben zum sonderartifizierungsfähigen Gewinn hinzuzurechnen, wobei allerdings gleichzeitig der Nachversteuerungsbetrag (§ 34a Abs. 4) in entsprechender Höhe hätte gekürzt werden müssen. Nur dann wäre es auch zu einem Gleichlauf mit der Kapitalgesellschaft gekommen. Denn bei der Kapitalgesellschaft werden nichtabziehbare Betriebsausgaben allein auf der Gesellschaftsebene gewinnerhöhend erfasst, unterliegen also der Körperschaftsteuer, mangels Ausschüttbarkeit jedoch nicht der Einkommensteuer auf der Ebene des Anteilseigners. Die Ungleichbehandlung nichtabziehbarer Betriebsausgaben ergibt sich – anders als die Abweichungen durch die Entnahme der Sonderartifiziersteuer sowie die Berücksichtigung von Sonder- und Ergänzungsbilanzen – nicht unmittelbar aus der Transparenz der Personengesellschaft, sondern aus der (nicht zwingenden) Anknüpfung an § 34a Abs. 2 an den Gewinn i. S. v. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (so die Argumentation von *Hey*, DStR 2007 S. 925, 928).

Treffen nicht abzugsfähige Ausgaben und steuerfreie Einnahmen zusammen, saldieren sich die Effekte. Sind beide Gewinnbestandteile gleich groß, kann der Unterschiedsbetrag im Sinne des § 4 Abs. 1 in voller Höhe steuerbegünstigt thesauriert werden (*Thiel/Stern*, DB 2007 S. 1099, 1100).

Das Betriebsvermögen der Personengesellschaft i. S. d. § 4 Abs. 1 umfasst dabei sowohl die Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer gehören, als auch diejenigen des Sonderbetriebsvermögens (vgl. EStR 2005 4.2 Abs. 2 Satz 1 allgemeine Meinung). Dementsprechend sind sowohl Ergänzungs- als auch Sonderbilanzergebnisse zur Ermittlung des begünstigungsfähigen Betrages zu berücksichtigen.

Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns:

Steuerbilanzergebnis	
+ Ergänzungsbilanzergebnis	
+ <u>Sonderbilanzergebnis</u>	
<hr/>	
./. Gewinn i. S. des § 4 Abs. 1 i. V. m. § 5	
./. Entnahmen i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4	
+ <u>Einlagen i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 5</u>	
<hr/>	
Nicht entnommener Gewinn i. S. des § 34a Abs. 2	



Steuerratgeber Vermietung – Selbstnutzung – Arbeiten im Privathaushalt

Handbuch zu Steuerfragen bei Immobilien im Privatvermögen

von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und Dipl.-Kaufmann Christoph Bauer, begründet von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und Dipl.-Finanzwirt (FH) Jürgen-Ralf Fischer

2007, 6., erweiterte Auflage, 150 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-03935-3



Die 6. Auflage des Standardratgebers berücksichtigt die zwischenzeitlich eingetretenen Entwicklungen im Steuerrecht. Steuergesetzgeber und Rechtsprechung haben die Besteuerung und Förderung von Immobilien wesentlich verändert.

Wichtige Neuerungen sind u.a.:

- ▶ Wegfall der Eigenheimzulage
- ▶ Steuerabzug für haushaltsnahe Dienstleistungen sowie dazugehörige Handwerkerleistungen im selbst genutzten Wohneigentum sowie bei Mietwohnungen
- ▶ Veränderungen bei Kapitalanlageobjekten im Vermietungsgeschäft

Durch knappe Texte und grafische Darstellungen verschafft der Leitfaden dem Leser einen schnellen Überblick über alle einkommensteuerrechtlichen Fragen der Immobilienpraxis. Zahlreiche Praxisfälle und Rechenbeispiele erleichtern die Umsetzung.



Handbuch Umstrukturierung von Unternehmen nach UmwG, UmwStG, SEStEG

Kommentierungen anhand von praktischen Fallbeispielen – national und grenzüberschreitend

von Harald Plewka, Rechtsanwalt und Steuerberater, und Dr. Michael Marquardt, Rechtsanwalt und Steuerberater

2007, 496 Seiten, € 148,-

ISBN 978-3-415-03863-9



Das Handbuch folgt der Systematik des SEStEG: Dem Text der jeweiligen Gesetzesvorschrift schließen sich der entsprechende Teil der Gesetzesbegründung und die Darstellung der neuen Rechtslage an.

Der Inhalt im Überblick:

- ▶ Synopse zum aktuellen deutschen und englischen Text des Umwandlungsgesetzes
- ▶ Umfassende Würdigung der Problematik nationaler und grenzüberschreitender Umwandlungen
- ▶ Die durch das SEStEG bedingten Änderungen der Entstrickungskonstruktionen nach den §§ 4, 17 EstG, § 12 KStG und § 6 AStG
- ▶ Die aktuellen gesellschaftsrechtlichen Grundlagen für grenzüberschreitende Umwandlungen; mit einem Verschmelzungsplan und dem Beispiel einer SE-Satzung
- ▶ Die Änderungen des Umwandlungssteuerrechts durch das SEStEG bei den einzelnen Umwandlungstypen

Das neue Handbuch ist aufgrund seiner **mehr als 130 Fallbeispiele**, der prägnanten Darstellung und der umfassenden Inhalte die kompetente Entscheidungshilfe zum neuen Umwandlungsrecht bei Unternehmensumstrukturierungen.

Zu beziehen beim
 RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
 70551 Stuttgart bzw. Postfach 8003 40, 81603 München
 oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
 Internet: www.boorberg.de
 E-Mail: bestellung@boorberg.de

G807

Beispiel (nach Grützner, StuB 2007 S. 295, 297):

An der A & B OHG sind A und C zu je 50 % beteiligt (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Die Steuerbilanz zum 31.12.2008 weist einen Gewinn von 500 000 € aus, der i. H. von 400 000 € nach Maßgabe eines DBA von der inländischen Besteuerung freizustellen ist. Ferner wurde das Ergebnis der Steuerbilanz um nicht abzugsfähige Betriebsausgaben einschließlich Gewerbesteuer i. H. von 200 000 € gemindert. Zu Lasten dieses Gewinns sind ferner Tätigkeitsvergütungen an C i. H. von 200 000 € und Pachten für ein von A überlassenes Grundstück i. H. von 100 000 € gebucht worden, die den Berechtigten jeweils überwiesen wurden. Weitergehende Mittel haben A und C nicht entnommen.

Für A wird eine Ergänzungsbilanz mit einem Passivposten geführt, der für 2008 mit 20 000 € aufzulösen ist.

Die für A hinsichtlich des überlassenen Grundstücks geführte Sonderbilanz weist nach Saldierung mit den Aufwendungen einen Gewinn von 60 000 € aus.

C hat seinen Anteil in 2006 von B erworben. Aus der aus diesem Anlass geführten Ergänzungsbilanz ist für 2008 ein Aufwand von 80 000 € zu berücksichtigen. Weiter wird für C eine Sonderbilanz geführt, in der lediglich eine Bankverbindlichkeit ausgewiesen wird, die aus Anlass des Anteilserwerbs begründet wurde. Es wird ein Verlust von 30 000 € ausgewiesen.

In diesem Sachverhalt unterliegen A und C für 2008 mit folgenden Gewinnanteilen der Besteuerung:

	Gesamt	A	C
Gewinn lt. Steuerbilanz	500 000 €	250 000 €	250 000 €
./.. steuerfrei zu lassender Gewinn	./.. 400 000 €	./.. 200 000 €	./.. 200 000 €
+ nichtabziehbare Betriebsausgaben	200 000 €	100 000 €	100 000 €
+ Korrektur aus Ergänzungsbilanz A	20 000 €	20 000 €	./..
./.. Korrektur aus Ergänzungsbilanz C	./.. 80 000 €	./..	./.. 80 000 €
+ Tätigkeitsvergütung	200 000 €	./..	200 000 €
+ Gewinn Sonderbilanz A	60 000 €	60 000 €	./..
./.. Verlust Sonderbilanz C	./.. 30 000 €	./..	./.. 30 000 €
Zu versteuernder Gewinn	470 000 €	230 000 €	240 000 €

Für A und C ergeben sich danach folgende nicht entnommene Gewinne:

	A	C
Gewinn lt. Steuerbilanz OHG	250 000 €	250 000 €
Ergänzungsbilanz A	20 000 €	./..

	A	C
./.. Ergänzungsbilanz C	./..	./.. 80 000 €
+ Sonderbilanz A	60 000 €	./..
./.. Sonderbilanz C	./..	./.. 30 000 €
+ Tätigkeitsvergütung C	./..	200 000 €
+ Gewinnanteil lt. Steuerbilanz insgesamt	330 000 €	340 000 €
./.. Entnahme Pacht A	./.. 100 000 €	./..
./.. Entnahmen Tätigkeitsvergütung C	./..	./.. 200 000 €
Nicht entnommener Gewinn	230 000 €	140 000 €

A kann danach für den gesamten bezogenen steuerpflichtigen Gewinnanteil die Vergünstigung nach § 34a beanspruchen, während bei B ein Teilbetrag von 100 000 € für die Regelbesteuerung verbliebe.

III. Weitere Spezialfragen

Die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist ausgeschlossen, soweit es sich um einen von der vermögensverwaltenden Wagniskapitalgesellschaft gezahlten Carried Interest (= erfolgsabhängige Tätigkeitsvergütung) i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 4 handelt, da in diesem Fall bereits eine hälftige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40a gewährt wird. **26**

Für Gewinne, die nach § 34 Abs. 3 oder § 16 Abs. 4 begünstigt sind, kann die Steuerermäßigung ebenfalls nicht in Anspruch genommen werden. Sind in dem Gewinn auch Veräußerungs- oder Aufgabegewinne enthalten (z. B. doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaften bei Verkauf des Anteils an der Untergesellschaft), kann die Begünstigung in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige weder den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 noch die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 in Anspruch nimmt. **27**

Wird der Betrieb oder Mitunternehmeranteil an der Obergesellschaft selbst veräußert oder aufgegeben, kann die Begünstigung nach § 34a für den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nicht in Anspruch genommen werden und zwar auch dann nicht, wenn der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 oder die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 nicht in Anspruch genommen wird. Vielmehr ist in diesen Fällen der für den veräußerten oder aufgegebenen Betrieb oder Mitunternehmeranteil gebildete nachversteuerungspflichtige Betrag aufzulösen und nachzuversteuern (siehe § 34 a Abs. 6 Nr. 1). Die zusätzliche Gewährung der Steuerermäßigung nach § 34a würde ansonsten zu einer ungerechtfertigten Doppelbegünstigung führen (BT-Drucks. 16/4841 vom 27.3.2007, S. 63 amtl. Begr.; zu den spezifischen Besonderheiten bei doppelstöckigen Personengesellschaften ausführlich *Thiel/Sterner*, DB 2007 S. 1099, 1104 ff.). **28**

Nach den vorstehenden Ausführungen ist für die Anwendung des § 34a auch die unselbständige ausländische Betriebsstätte eines inländischen Einzelunternehmens oder einer inländischen Personengesellschaft als selbständiger Betrieb zu **29**

behandeln. Für Zwecke der Einkommensbesteuerung ist in derartigen Fällen regelmäßig eine **Aufteilung** in das Ergebnis des **Stammhauses** und der **Betriebsstätte** erforderlich. Diese Aufteilung ist dann auch für die Aufwendung des § 34a maßgebend. Dabei ist darauf zu achten, dass die Überführung von Vermögenswerten zwischen diesen beiden betrieblichen Einheiten bei der abgebenden als Entnahme, bei der aufnehmenden als Einlage zu behandeln ist. Ist das Betriebsstättenergebnis nach Maßgabe eines DBA von der inländischen Besteuerung freizustellen, stellt sich die Frage des § 34a lediglich bezogen auf den nicht entnommenen Gewinn des inländischen Stammhauses (*Grützner*, StuB 2007 S. 445, 447).

D. Adressaten der Begünstigung

- 30** Die Begünstigung kann nur für den nicht entnommenen Gewinn eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils, der durch **Betriebsvermögensvergleich** (§ 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5) ermittelt wurde, in Anspruch genommen werden, nicht jedoch wenn der Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 oder nach §§ 5a und 13a pauschaliert ermittelt wurde. Dies bedeutet, dass beispielsweise bei Freiberuflern, Einzelunternehmen oder Sozietäten, die erhebliches Gewinnpotential aufweisen, zum Betriebsvermögensvergleich optieren müssen, um von den Vorteilen des § 34a profitieren zu können.
- 31** Sind in dem Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen enthalten (z. B. bei doppelstöckigen Personengesellschaften bei Verkauf des Anteils an der Untergesellschaft), kann auch dieser Gewinn begünstigt versteuert werden, soweit er nicht entnommen und keine Begünstigung nach § 16 Abs. 4 oder § 34 Abs. 3 in Anspruch genommen wurde (beachte auch die Ausführungen in Anm. 27/28).

E. Berechnung des Begünstigungsbetrages

- 32** Der Begünstigungsbetrag ist der Betrag, für den der Steuerpflichtige Begünstigungen aufgrund des ihm zustehenden Wahlrechts für den nicht entnommenen Gewinn tatsächlich in Anspruch nimmt.
- 33** Aus dem Begünstigungsbetrag wird der nachversteuerungspflichtige Betrag entwickelt. Da für den Begünstigungsbetrag bereits die ermäßigte Steuer (28,25 %) und der darauf entfallende Solidaritätszuschlag (5,5 %) entrichtet wurde, wird für die Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags der Begünstigungsbetrag um diese Steuerbelastung (nicht jedoch um ggf. angefallene Nebenleistungen, wie z. B. Zinsen, Säumniszuschläge) vermindert.
- 34** Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist jährlich zum Ende des Veranlagungszeitraums für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil des Steuerpflichtigen fortzuschreiben (Abs. 3 Satz 2 Nr. 3), indem er um den nachversteuerungspflichtigen Betrag des Veranlagungszeitraums erhöht und im Nachversteuerungsfall um den Nachversteuerungsbetrag vermindert wird. Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist zudem um die nach Abs. 5 übertragenen nachversteuerungspflichtigen Beträge zu vermindern oder zu erhöhen. Der Nachversteuerungsbetrag zum Ende des Veranlagungszeitraums wird jährlich mittels eines **gesonderten Verwaltungs-**

akts – vergleichbar wie in den Fällen des § 15a – **festgestellt**, um den Anspruch des Steuerpflichtigen auf Rechtssicherheit zu gewährleisten. Die damit verbundenen bürokratischen Aufwendungen für die Finanzverwaltung einerseits und die Steuerpflichtigen und deren Berater andererseits führen jedoch zu einer weiteren signifikanten Verkomplizierung des Steuerrechts.

F. Nachversteuerungsregelung bei späteren Entnahmen

I. Prinzip

Wird der im laufenden Wirtschaftsjahr nicht entnommene Gewinn jedoch in späteren Wirtschaftsjahren entnommen, entfällt der Begünstigungsgrund und es ist eine Nachversteuerung mit einem Steuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag durchzuführen. Zu diesem Zweck wird der Nachversteuerungsbetrag ermittelt. Ein Nachversteuerungsbetrag ergibt sich erst, wenn der Saldo der Entnahmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4) und Einlagen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5) des laufenden Wirtschaftsjahres den in diesem Wirtschaftsjahr erzielten Gewinn (einschließlich der steuerfreien Gewinnanteile) übersteigt. Der Nachversteuerungsbetrag ist auf die Höhe des nachversteuerungspflichtigen Betrags zu begrenzen. Unter den Voraussetzungen des Absatz 5 (Übertragung und Überführung von Wirtschaftsgütern zu Buchwerten auf einen Betrieb oder Mitunternehmeranteil des Steuerpflichtigen) wird auf eine Nachversteuerung zum Zeitpunkt der Entnahme jedoch verzichtet. Entnimmt der Unternehmer oder sein Rechtsnachfolger Geldbeträge, um die **Erbschaft- oder Schenkungsteuer**, die aufgrund der unentgeltlichen Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entstanden ist, zu zahlen, ist insoweit eine Nachversteuerung nicht durchzuführen. 35

Jedoch tritt diese Milderung der Nachversteuerung dann und insoweit nicht ein, als diese Steuer aus anderweitig zur Verfügung stehenden Mitteln getilgt wurde. 36

Übernimmt der Schenker eines Betriebs die Schenkungsteuer, dürfte ihm eine Entnahme aus dem übertragenen Betrieb nicht mehr möglich sein, so dass in diesem Fall eine Milderung der Nachversteuerung nicht denkbar ist. Etwas anderes dürfte nur dann in Betracht kommen, wenn nur ein Teilbetrieb/Teil einer Mitunternehmerbeteiligung übertragen wird, bei dem Schenker also ein Teil des Betriebsvermögens und damit auch des nachversteuerungspflichtigen Betrages verbleibt (so die Argumentation von *Grützner*, StuB 2007 S. 445, 451).

Im Rahmen der Nachversteuerung stellt sich zwingend die Frage der **Verwendungsreihenfolge** der nicht entnommenen Gewinne von Einzelunternehmern oder Mitunternehmern bei einer etwaigen Entnahme. Die Konzeption des Thesaurierungsmodells lässt für Personengesellschaften nur den Schluss zu, dass zwingend der sog. last-in-first-out-Grundsatz zum Tragen kommen muss. Dementsprechend werden die zuletzt thesaurierten Gewinne als erstes bei einer Entnahme aufgelöst. Würde eine andere Verwendungsreihenfolge zur Anwendung kommen, bestünde für Steuerpflichtige nach Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform die Möglichkeit, Gewinne steuerbegünstigt zu thesaurieren und nicht nachversteuerungspflichtige „Altgewinne“ zu entnehmen. Auf „nicht nachversteuerungspflichtiges Kapital“ (z. B. aus „Altbeständen“ zum 31.12.2007 oder aus Gewinnen, für die die Thesaurierungsbegünstigung nicht in Anspruch genommen wurde) wird erst 37

zurückgegriffen, wenn die nachversteuerungspflichtigen Beträge aufgebraucht sind (*Hey*, DStR 2007 S. 925, 929, *Cordes*, WPg 2007 S. 526, 528).

- 38** Der Gesetzgeber weist in der Gesetzesbegründung explizit darauf hin, dass der zur Bestimmung des Nachversteuerungsbetrags maßgebliche Betrag um die steuerfreien Einnahmen zu kürzen sei (siehe Anm. 20). Damit soll klargestellt werden, dass steuerfreie Gewinne auch steuerfrei entnommen werden können. Eine solche Klarstellung ist auch insofern nötig, da zur Ermittlung des Nachversteuerungsbetrages auf den Gewinn i. S. des § 4 Abs. 1 oder § 5 abgestellt wird und dieser Gewinnbegriff die steuerfreien Einnahmen mit umfasst (*Dörfler/Graf/Reichl*, DStR 2005 S. 645, 649; *Cordes*, WPg 2007 S. 526, 528).

II. Ausnahme: Überführung von Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen

- 39** Werden Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen zu Buchwerten überführt oder übertragen, wird auf Antrag des Steuerpflichtigen auf eine ggf. im Veranlagungszeitraum der Überführung oder Übertragung daraus resultierende Nachversteuerung verzichtet, indem der nachversteuerungspflichtige Betrag insoweit auf den das Wirtschaftsgut übernehmenden Betrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen wird. Da die Wirtschaftsgüter weiterhin betrieblich genutzt werden und der Übertragungs- oder Überführungsvorgang lediglich buchungstechnisch als Entnahme behandelt wird, ist eine Nachversteuerung in diesen Fällen nicht gerechtfertigt.
- 40** Gemäß § 34a Abs. 5 wird dem Steuerpflichtigen bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Betrieben nach § 6 Abs. 1 Satz 1–3 die Möglichkeit eingeräumt, eine an die Wirtschaftsgüter gekoppelte Nachversteuerung zu vermeiden, indem er den an die Wirtschaftsgüter gekoppelten nachversteuerungspflichtigen Betrag mitüberträgt. Fand eine solche Übertragung statt, ist der übertragene nachversteuerungspflichtige Betrag bei der Ermittlung zum Jahresende zu berücksichtigen. Dementsprechend berechnet sich der nachversteuerungspflichtige Betrag zum Ende des Wirtschaftsjahres wie folgt:

Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrages:

Begünstigungsbetrag bis VZ	
./.	EST (28,25 %) zzgl. SolZ
+	Nachversteuerungspflichtiger Betrag des Vorjahres
+	Nachversteuerungspflichtiger Betrag aus WG-Übertragung auf diesen Betrieb
./.	Nachversteuerungsbetrag des laufenden VZ
./.	Nachversteuerungspflichtiger Betrag aus WG-Übertragung auf anderen Betrieb
Nachversteuerungspflichtiger Betrag zum Ende des VZ	

(weitere Einzelheiten bei *Dörfler/Graf/Reichl*, DStR 2007 S. 645, 648)

III. Betriebsveräußerung oder -aufgabe und Umwandlung als Nachversteuerungsgrund

Wird der Betrieb oder Mitunternehmeranteil aufgegeben oder veräußert oder in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, ist der hierfür gebildete nachversteuerungspflichtige Betrag vollständig aufzulösen und eine Nachversteuerung durchzuführen. Durch die Veräußerung, Aufgabe oder Einbringung in eine Kapitalgesellschaft unterhält der Steuerpflichtige den Betrieb oder Mitunternehmeranteil nicht mehr und hat somit auch keinen weiteren Anspruch auf die Gewährung des Steuervorteils. Im Rahmen der abschließenden Beratungen im Gesetzgebungsverfahren wurde die steuerschädliche Nachversteuerung auf die Fälle der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine **Genossenschaft** sowie in den Fällen des **Formwechsels** einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausgedehnt. Zur Vermeidung unbilliger Härten kann die Steuer nach § 34a Abs. 4 auf Antrag des Steuerpflichtigen zinslos über einen Zeitraum von bis zu **zehn Jahren** gestundet werden. Die Stundung ist rätierlich über den Stundungszeitraum aufzulösen. Diese Beurteilung liegt im Ermessen des jeweiligen Finanzamts. Für die Praxis ist daher äußerst ungewiss, wann die Voraussetzungen für eine Stundung erfüllt sind. Dies ist für die Praxis unzureichend (so kritisch *Cordes*, WPg 2007 S. 526, 530).

Eine Nachversteuerung ist auch durchzuführen, wenn der Steuerpflichtige die **Gewinnermittlungsart wechselt** (zur Einnahme-Überschuss-Rechnung oder zur pauschalierten Gewinnermittlung nach § 5a [Tonnage-Steuer] oder § 13a). Diese Regelung dient der **Verhinderung von Umgehungsgestaltungen**. Ansonsten könnte der Steuerpflichtige durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart eine Nachversteuerung endgültig vermeiden, indem er Entnahmen zeitlich aufschiebt und diese erst nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart tätigt. Eine Stundung der nach § 34a Abs. 4 festgesetzten Steuer ist in diesen Fällen nicht möglich.

Des Weiteren kann der Steuerpflichtige die Nachversteuerung unabhängig von der Höhe des Saldos aus Entnahmen und Einlagen beantragen. Dies kann z. B. vor einer unentgeltlichen Betriebsaufgabe sinnvoll sein, wenn der Steuerpflichtige den Rechtsnachfolger von der Nachversteuerung der von ihm erzielten Gewinne entlasten möchte.

Wird ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil im Wege der Erbfolge oder vorweggenommenen Erbfolge übertragen, geht auch der nachversteuerungspflichtige Betrag dieses Betriebes oder Mitunternehmeranteils auf den Rechtsnachfolger über. Wird ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach § 24 UmwStG zu Buchwerten in eine Personengesellschaft eingebracht, geht auch der zu dem eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag auf den Mitunternehmeranteil über (BT-Drucks. 16/4841 vom 27.3.2007, S. 64 aml. Begr.).

Beispiel (nach *Wiese/Klaas/Möhrle*, GmbHR 2007 S. 405, 412):

A und B sind jeweils zu 50 % an der gewerblich tätigen AB-OHG beteiligt. Nach dem Gesellschaftsvertrag der AB-OHG steht ihnen der Gewinn jeweils hälftig zu. Während der Gesellschafter A den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres in vollem Umfang entnimmt, beantragt B eine Versteuerung seines Gewinnanteils unter Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünsti-

gung und entnimmt seinen Gewinnanteil nicht aus der AB-OHG. Im Folgenden wird von der neuen Gewerbesteuermesszahl von 3,5 %, einem Hebesatz i. H. v. 400 % sowie dem persönlichen Einkommensteuersatz der Gesellschafter i. H. v. 42 % ausgegangen. Aus Vereinfachungsgründen werden der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer nicht berücksichtigt. Die jeweilige Steuerlast stellt sich wie folgt dar:

	A	B
	(Entnahme der Gewinne)	(Thesaurierung der Gewinne)
Gewinn	100,00	100,00
GewSt (anteilig pro Gesellschafter)	14,00	14,00
Gewerbliche Einkünfte (GewSt nicht mehr abzugsfähig für Zwecke der ESt)	100,00	100,00
ESt (bei A 42 %; bei B wegen der Thesaurierungsbegünstigung 28,25 %)	42,00	28,25
Anrechnung der GewSt (das 3,8-fache des GewSt-Messbetrags i. H. v. 3,5)	13,30	13,30
ESt nach Anrechnung	28,70	14,95
Gesamtsteuerbelastung (GewSt + ESt)	42,70	28,95

Sofern B den verbleibenden Betrag in einem nachfolgenden Wirtschaftsjahr entnimmt, kommt er zu einer Nachbesteuerung, die sich wie folgt auswirkt:

	A	B
ESt bei Nachversteuerung (25 % auf den verbleibenden Betrag i. H. v. 717,50)	-----	17,94
Gesamtsteuerbelastung zzgl. der Nachversteuerung	42,70	46,89

- 45 Die steuerliche Belastung der Gesellschafter einer Personengesellschaft ist unter Berücksichtigung der Nachversteuerung mehr als 4 Prozentpunkte höher als bei einer sofortigen Entnahme sämtlicher Gewinne. Dies zeigt, dass sich das geplante Thesaurierungsmodell nur dann vorteilhaft auswirkt, wenn Kapital langfristig im Unternehmen gebunden wird. Um die Vorteile der neuen Regelung bestmöglich zu nutzen, kommt es entscheidend auf eine langfristige Steuerplanung an.
- 46 Diese Regelungen sind sachgerecht und zu begrüßen. Sie gewährleisten, dass diese Umstrukturierungen keine Nachversteuerung bisher thesaurierter Gewinne auslösen. Offen bleibt hierzu allerdings, weshalb die Übertragung eines Betriebs und Mitunternehmeranteils, nicht aber die Übertragung eines **Teilbetriebs** geregelt ist und welche Rechtsfolgen die Übertragung eines Teilbetriebs auslöst. Auch die Gesetzesbegründung gibt hierzu keinen Aufschluss. Soweit seitens des Gesetzgebers beabsichtigt sein sollte, dass eine unentgeltliche oder unter § 24 UmwStG fallende Übertragung eines Teilbetriebs eine Nachversteuerung bisher begünstigt besteuert Gewinne auslösen kann, wäre dies sachlich nicht gerechtfertigt. Es

besteht kein Grund für eine abweichende Behandlung gegenüber der Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils. Zwar müsste ggf. eine Aufteilung des Nachversteuerungsbetrags auf den übergehenden Teilbetrieb und das verbleibende Betriebsvermögen erfolgen. Dies sollte aber analog der Regelung zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in § 34a Abs. 5 (siehe dazu sogleich) gehandhabt werden können. Insoweit wäre es wünschenswert, wenn die nachversteuerungsfreie Übertragung (ggf. antragsgebunden) auch von **Teilbetrieben** in § 34a klargestellt werden würde.

Die **Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern** nach § 6 Abs. 5 begründet nach § 34a Abs. 5 Satz 1 wie eine Entnahme grundsätzlich einen Nachversteuerungsfall. Allerdings kann nach § 34a Abs. 5 Satz 1 auf Antrag die Nachversteuerung vermieden werden, indem der Nachversteuerungsbetrag auf den übernehmenden Betrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen wird. Die Übertragung des Nachversteuerungsbetrags erfolgt in Höhe des Buchwerts des übertragenen Wirtschaftsgutes, maximal jedoch in Höhe des Nachversteuerungsbetrags, den die Übertragung bei einer Nachversteuerungspflicht ausgelöst hätte. Auch diese Regelung ist notwendig und sachgerecht (so *Cordes*, WPg 2007 S. 526, 530). 47

G. Verfahrensfragen

I. Negative Einkünfte und Verlustabzug

Negative Einkünfte dürfen nicht mit ermäßigt besteuerten Gewinnen i. S. von § 34a Abs. 1 Satz 1 ausgeglichen werden; sie dürfen insoweit auch nicht nach § 10d abgezogen werden (§ 34a Abs. 8). Der Sinn dieser Regelung ist nicht ohne weiteres zu erkennen. Zu einer ermäßigten Gewinnbesteuerung nach § 34a Abs. 1 kann es nur kommen, wenn in dem Einkommen des Steuerpflichtigen nicht entnommene Gewinne enthalten sind. Daran fehlt es, wenn der Gewinn aus Gewerbebetrieb im Weg des Verlustausgleichs mit anderen negativen Einkünften, z. B. aus Vermietung und Verpachtung, verrechnet wird. 48

Sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb negativ, kann kein ermäßigt besteuertes Gewinn entstehen (§ 34a Abs. 2). Die Verluste aus Gewerbebetrieb können mit anderen positiven Einkünften verrechnet und ggf. zurück- oder vorgetragen werden (so *Thiel/Sterner*, DB 2007 S. 1099, 1103).

Mit dem neu gefassten § 10 d Abs. 1 Satz 2 ist der Verlustrücktrag ausgeschlossen, soweit die Einkünfte im Vorjahr nach § 34a ermäßigt besteuert wurden. Für alle nicht begünstigt besteuerten Einkünfte kann auch weiterhin der Verlustrücktrag auf Antrag des Steuerpflichtigen durchgeführt werden; nicht ausgeglichene Verluste gehen in den Verlustvortrag ein. 49

Der Steuerpflichtige soll hiermit die Möglichkeit haben, bei einem Verlustrücktrag auf die ermäßigte Besteuerung eines nicht entnommenen Gewinns im Verlustrücktragsjahr verzichten zu können, so dass der Verlustrücktrag mit dem „normal“ besteuerten Gewinn aus dem Betrieb oder Mitunternehmeranteil verrechnet werden kann (§ 10d Abs. 1 Satz 2). Nimmt der Steuerpflichtige den Antrag auf ermäßigte Besteuerung nicht zurück, soll der Verlust vorgetragen werden.

II. Bemessung der Vorauszahlungen

- 50 Bei der Bemessung der Vorauszahlungen bleibt die Steuerermäßigung nach § 34a außer Ansatz (§ 37 Abs. 3 Satz 5). Dadurch mindert sich der thesaurierungsfähige Betrag, wenn – wie im Regelfall – der Gesellschafter die Mittel für die Steuervorauszahlungen aus der Gesellschaft entnehmen muss. Die Gesetzesbegründung weist darauf, dass die Begünstigung antragsgebunden sei und der Antrag regelmäßig erst im Rahmen der Abgabe der Einkommensteuererklärung gestellt werden könne. Zudem könne der Umfang der Begründung vorher nicht bestimmt werden (BT-Drucks. 16/4841 vom 27.3.2007, S. 65 amtl. Begr.). Maßgeblich sind wohl eher fiskalische Gründe. Die Quantifizierung der Begünstigung sollte im Vorauszahlungsverfahren nicht schwieriger sein als die Gewinnprognose selbst. Wirtschaftlich wirkt sich dieser Nachteil nicht oder nur im ersten Jahr aus, wenn der Anspruch auf Steuererstattung oder die tatsächlich erstattete Einkommensteuer in die Personengesellschaft eingelegt wird (darauf weisen *Thiel/Sterner*, DB 2007 S. 1099, 1104 hin).

III. Zuständigkeitsfragen der involvierten Finanzämter

- 51 Auf der Ebene des Betriebs sind besondere Aufzeichnungen des nicht entnommenen Gewinns und des Nachversteuerungsbetrags außerhalb der Bilanz nicht vorgesehen. Diese Beträge sollen offenbar im Rahmen der Gewinnermittlung – bei Personengesellschaften bei der gesonderten Feststellung der Einkünfte – vom Betriebsfinanzamt ermittelt und dem Wohnsitzfinanzamt mitgeteilt werden. Die Ermittlung muss für jeden einzelnen einkommensteuerpflichtigen Mitunternehmer einer Personengesellschaft erfolgen. Die Beträge fließen beim Wohnsitzfinanzamt in die Einkommensteuerveranlagung und in den Feststellungsbescheid über den nachversteuerungspflichtigen Betrag ein (*Thiel/Sterner*, DB 2007 S. 1099, 1104).
- 52 Das für die Durchführung der Einkommensteuerveranlagung zuständige Finanzamt hat dann erforderlichenfalls aus diesen Angaben den begünstigten nicht entnommenen Gewinn zu ermitteln und die ESt-Veranlagung entsprechend durchzuführen. Der daraus abzuleitende **nachversteuerungspflichtige Betrag** ist dann für jeden Betrieb und jeden Mitunternehmeranteil zum Ende eines jeden Veranlagungszeitraums gem. § 34a Abs. 3 **gesondert festzustellen** und für die nachfolgenden Veranlagungszeiträume bis zur vollständigen Nachversteuerung fortzuschreiben. Diese gesonderten Feststellungen, die Grundlagenbescheid für den jeweils folgenden Veranlagungszeitraum sind, können gem. § 34a Abs. 9 mit dem ESt-Bescheid verbunden werden. Die Feststellungsbescheide sind insoweit anfechtbar, als sich Abweichungen gegenüber dem Feststellungsbescheid für das Vorjahr ergeben (*Grützner*, StuB 2007 S. 295, 300).



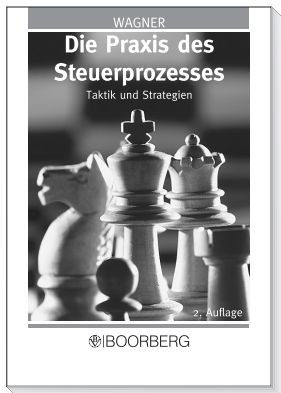
Die Praxis des Steuerprozesses

Taktik und Strategien

von Dr. iur. Klaus-R. Wagner, Rechtsanwalt und
Notar, Fachanwalt für Steuerrecht in Wiesbaden

2006, 2. Auflage, 372 Seiten, € 48,-

ISBN 3-415-03685-5



Die vorhandene Literatur zum Steuerprozess bietet Anwälten und Steuerberatern Kommentierungen der Vorschriften von FGO und AO. Die 2. Auflage des Leitfadens von Dr. Klaus-R. Wagner verfolgt eine andere Zielrichtung: Aus Sicht eines Anwaltes oder Steuerberaters, der Finanzgerichtsprozesse führt, erläutert das Werk in erster Linie **Fragen der Strategie und Taktik sowie das praktische Vorgehen** im Steuerprozess.

Besonderes Augenmerk richtet der Autor dabei auf den steigenden Stellenwert von Verfassungsrecht und Europarecht. Zunehmend müssen diese Rechtsgebiete frühzeitig in den Finanzgerichtsprozess, das Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren und das Revisionsverfahren integriert werden. Dazu ist es aber erforderlich, sich die prozessualen Seiten dieser Rechtsgebiete zu vergegenwärtigen.

In die 2. Auflage hat der Autor die neuere Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH eingearbeitet, soweit sie für die genannte Zielrichtung des Buches sinnvoll ist.

»... kann nur nachdrücklich allen, die mit dem Steuerprozess zu tun haben, empfohlen werden, seien sie auch noch so erfahren, sie finden sicher noch viel Neues.«

Univ.-Prof. Dr. jur. habil. Karl-Georg Loritz, Universität Bayreuth,
Steuerberater, Frankfurt am Main, in ZSteu 17/2006

Zu beziehen beim
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
70551 Stuttgart bzw. Postfach 8003 40, 81603 München
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
Internet: www.boorberg.de
E-Mail: bestellung@boorberg.de

S807



Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine GmbH nach Maßgabe des SEStEG

von Klaus Korn und Dr. Martin Strahl

2007, 36 Seiten, DIN A4, € 20,-

ISBN 978-3-415-03871-4

Reform der Unternehmensbesteuerung und Einführung einer Abgeltungssteuer

von Roland Franz und Dr. Michael Schmitt

2007, 24 Seiten, DIN A4, € 20,-

ISBN 978-3-415-03872-1

Neues zur Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung

von Klaus Korn und Dr. Martin Strahl

2007, 18 Seiten, DIN A4, € 20,-

ISBN 978-3-415-03873-8

Formwechsel einer GmbH in eine GmbH & Co. KG nach Maßgabe des SEStEG – Fallbeispiele

von Prof. Dr. Guido Förster und Prof. Dr. Hans Ott

2007, 32 Seiten, DIN A4, € 20,-

ISBN 978-3-415-03874-5

Schwerpunkte der Umsatzsteuer: Die Geschäftsveräußerung im Ganzen und unentgeltliche Wertabgaben

von Werner Widmann

2007, 22 Seiten, DIN A4, € 20,-

ISBN 978-3-415-03875-2





Steuerliche Optimierung der vorweggenommenen Erbfolge – Ertragsteuer und Schenkungsteuer

von Dr. Dietrich von Elsner und Dr. Reinhard Geck
2007, 40 Seiten, DIN A4, € 20,-
 ISBN 978-3-415-03876-9

Neue Rechtsprechung zur Körperschaftsteuer und zu Vorgängen mit Auslandsbezug

von Dr. Peter Brandis
2007, 38 Seiten, DIN A4, € 20,-
 ISBN 978-3-415-03877-6

Aktuelles aus dem Ertragsteuerrecht

von Roland Franz und Dr. Michael Schmitt
2007, 16 Seiten, DIN A4, € 20,-
 ISBN 978-3-415-03878-3

Zweifelsfragen bei Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden nach Eintritt der Bestandskraft

von Dr. Dietrich von Elsner und Dr. Reinhard Geck
2007, 20 Seiten, DIN A4, € 20,-
 ISBN 978-3-415-03879-0

Erbfall und Erbauseinandersetzung im Ertragsteuerrecht

von Roland Franz und Dr. Michael Schmitt
2007, 26 Seiten, DIN A4, € 20,-
 ISBN 978-3-415-03880-6



Zu beziehen beim
 RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
 70551 Stuttgart bzw. Postfach 8003 40, 81603 München
 oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
 Internet: www.boorberg.de
 E-Mail: bestellung@boorberg.de

G807

FAXBESTELLSCHEIN.

Bei Postversand bitte für Ihre Unterlagen kopieren!

RICHARD BOORBERG VERLAG
GmbH & Co KG
70551 Stuttgart

oder Fax an

07 11 / 73 85-100

Internet: www.boorberg.de

E-Mail: bestellung@boorberg.de

Absender:

Name, Vorname

Straße, Nr.

PLZ, Ort

Telefon, Telefax

E-Mail

Datum, Unterschrift

st1

--	--	--	--	--	--	--

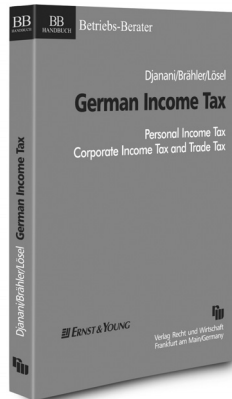
Kundennummer

Vertrauensgarantie: Sie haben das Recht, diese Bestellung innerhalb von zwei Wochen nach Lieferung ohne Begründung beim RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG, 70551 Stuttgart, in Textform (z.B. Brief, Fax, E-Mail) oder durch Rücksendung der Ware zu widerrufen. Bei Abonnement-Bestellungen von Loseblattwerken erhalten Sie dann auch keine weiteren Ergänzungslieferungen. Zur Fristwahrung genügt die rechtzeitige Absendung des Widerrufs oder der Ware (Datum des Poststempels). Die Frist beginnt frühestens mit Erhalt dieser Belehrung. Im Falle eines Widerrufs sind die beiderseits empfangenen Leistungen zurückzugewähren. Bei einem Warenwert bis € 40,- liegen die Kosten der Rücksendung beim Rücksender. Alle Preise zuzüglich Porto- und Versandkosten.

Ich/Wir bestelle(n) aus dem RICHARD BOORBERG VERLAG:

- Expl. **Kommentar zum Einkommensteuergesetz** mit Nebengesetzen, Loseblattwerk mit Ergänzungslieferungen, Grundwerkpreis € 164,- einschl. 12 Ordnern
ISBN 3-415-02393-1
- Expl. **ESTG context**, CD-ROM mit Updates, € 189,- inkl. 3-Nutzer-Lizenz, Preise für Mehrplatzlizenzen ab 4 Nutzer auf Anfrage; keine Bezugsverpflichtung für Updates
ISBN 3-415-02510-1
- Expl. **Unternehmensteuerreform 2008**, € 29,80
ISBN 978-3-415-03956-8
- Expl. **Steuerratgeber Vermietung – Selbstnutzung – Arbeiten im Privathaushalt**, € 24,80
ISBN 978-3-415-03935-3
- Expl. **Handbuch Umstrukturierung von Unternehmen nach UmwG, UmwStG, SEStEG**, € 148,-
ISBN 978-3-415-03863-9
- Expl. **Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine GmbH nach Maßgabe des SEStEG**, € 20,-
ISBN 978-3-415-03871-4
- Expl. **Reform der Unternehmensbesteuerung und Einführung einer Abgeltungssteuer**, € 20,-
ISBN 978-3-415-03872-1
- Expl. **Neues zur Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung**, € 20,-
ISBN 978-3-415-03873-8
- Expl. **Formwechsel einer GmbH in eine GmbH & Co. KG nach Maßgabe des SEStEG – Fallbeispiele**, € 20,-
ISBN 978-3-415-03874-5
- Expl. **Schwerpunkte der Umsatzsteuer: Die Geschäftsveräußerung im Ganzen und unentgeltliche Wertabgaben**, € 20,-
ISBN 978-3-415-03875-2
- Expl. **Steuerliche Optimierung der vorweggenommenen Erbfolge – Ertragsteuer und Schenkungsteuer**, € 20,-
ISBN 978-3-415-03876-9
- Expl. **Neue Rechtsprechung zur Körperschaftsteuer und zu Vorgängen mit Auslandsbezug**, € 20,-
ISBN 978-3-415-03877-6
- Expl. **Aktuelles aus dem Ertragsteuerrecht**, € 20,-
ISBN 978-3-415-03878-3
- Expl. **Zweifelsfragen bei Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden nach Eintritt der Bestandskraft**, € 20,-
ISBN 978-3-415-03879-0
- Expl. **Erbfall und Erbauseinandersetzung im Ertragsteuerrecht**, € 20,-
ISBN 978-3-415-03880-6
- Expl. **Die Praxis des Steuerprozesses**, € 48,-
ISBN 3-415-03685-5
- Expl. kostenloses Fachverzeichnis **Steuerrecht**

German Income Tax – in a Nutshell



CONTENT

- Quick and comprehensive overview of German Income Tax
- Instruction manual to calculate step by step one's own tax burden
- Taxation of corporate enterprises, business partnerships, individual enterprises and natural persons in Germany with Corporate Income Tax, Trade Tax and Personal Income Tax
- Main focus: differences between the taxation of corporate enterprises and of business partnerships in Germany

AUTHORS

- Prof. Dr. Dr. **Christiana Djanani**
- Dr. **Gernot Brähler**, Dipl.-Kfm., StB
- Dr. **Christian Lösel**, Dipl.-Kfm., StB

Order at your bookstore or directly at our publishing house

MY ORDER

Yes, please forward immediately ____ copies of
„German Income Tax“**

2006, BB-Handbuch, approx. 300 p., 64 illustrations,
20 tables, ISBN: 978-3-8005-2077-0

each **€ 39,-**

Name | Company

Delivery to

Position

Street | P.O. box

Town

Country

Date | Signature

(Ladem)

* Dieses Buch ist 2006 bei UTB unter dem Titel „Ertragsteuern“ (2549) in Deutsch erschienen.

READERS

- International students/trainees of German tax law
- Tax advisers and tax accountants outside of Germany
- Investors with economic interests in Germany
- International representatives of trade associations with economic interests in Germany
- International finance associations



**Verlag Recht und Wirtschaft
Frankfurt am Main**

Mainzer Landstr. 251
60326 Frankfurt am Main
Tel 069 / 7595-2722
Fax 069 / 7595-2780

E-Mail wagner@betriebs-berater.de

www.ruw.de