



Vergleich der Thesaurierungsbegünstigung mit dem Optionsmodell für Familienpersonengesellschaften

Comparison of the Preferential Treatment of Retained Earnings with the Option Model for Family Partnerships

Anna Vitten

Hochschule Bochum

Abstract

The different taxation concepts of partnerships and corporations in Germany lead to systematic disparities and sometimes significant differences in tax burdens, particularly in the case of profit retention. However, legislators are increasingly pursuing the goal of harmonization through tax concessions and options for partnerships. In addition to the preferential treatment of retained earnings in accordance with Section 34a EStG, from 2022 a partnership can be taxed in accordance with the provisions for corporations by means of the new Section 1a KStG. This paper examines the benefits of both options for the primary target group - i.e. "family partnerships". In doing so, the special tax requirements and needs arising from the typical characteristics of family partnerships are defined. It becomes clear that the legislator's aim of achieving taxation that is neutral in terms of legal form cannot be achieved in its current form.

Zusammenfassung

Die unterschiedlichen Besteuerungskonzeptionen von Personen- und Kapitalgesellschaften in Deutschland führen, insbesondere im Fall der Gewinnthesaurierung, zu systematischen Missverhältnissen und teils deutlichen Belastungsunterschieden. Der Gesetzgeber verfolgt indes zunehmend das Ziel einer Angleichung durch steuerliche Begünstigungen und Wahlrechte für Personengesellschaften. Neben der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, kann ab 2022 mittels § 1a KStG eine Personengesellschaft nach den Vorschriften für Körperschaften besteuert werden. In der vorliegenden Arbeit wird die Vorteilhaftigkeit beider Wahlrechte für den primären Adressatenkreis – d.h. „Familienpersonengesellschaften“ – untersucht. Dabei werden die speziellen steuerlichen Anforderungen und Bedürfnisse, die sich aus den wesentypischen Eigenschaften von Familienpersonengesellschaften ergeben, definiert. Es wird deutlich, dass das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel einer rechtsformneutralen Besteuerung in der derzeitigen Ausgestaltung nicht erreicht werden kann.

Keywords: § 1a KStG; § 34a EStG; family business; option model; preferential treatment

1. Einleitung

1.1. Problemstellung und Zielsetzung

Die Besteuerung von Personengesellschaften folgt seit jeher dem Konzept der transparenten Mitunternehmerbesteuerung.¹ Daraus resultiert, dass die Einkünfte der Personen-

¹ Vgl. Hennrichs in Tipke und Lang (2018, § 10 Rz. 1).

Ich möchte Prof. Dr. Christoph Schreiber meinen aufrichtigen Dank aussprechen. Ich freue mich sehr über die Möglichkeit, an seinem Lehrstuhl an der Universität Witten/Herdecke als Doktorandin zum Thema „Rechtsformneutralität im Steuerrecht“ zu forschen und mit ihm zusammenarbeiten zu dürfen.

gesellschaft unmittelbar ihrem Mitunternehmer zugerechnet und auf seiner Ebene der Besteuerung unterworfen werden.² In der jüngeren Vergangenheit verfolgte der Gesetzgeber indes zunehmend das Ziel einer Angleichung der Besteuerungssysteme von Personen- und Kapitalgesellschaften, um eine Gleichheit der steuerlichen Gesamtbelastung herzustellen.³ Bereits mit den in den Jahren 2000 und 2008 umgesetzten Unternehmensteuerreformen sollte das deutsche Unternehmenssteuerrecht rechtsform- und finanzierungsneutral ausgestaltet werden.⁴ Beispielsweise lassen sich als konkrete Regelungen die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG oder die pauschale Ermäßigung des § 35 EStG nennen, die mit Blick auf die genannte Zielsetzung umgesetzt wurden. Als Ergebnis der Entwicklungen in der jüngeren Vergangenheit sind bereits wesentliche Angleichungen der Steuerbelastung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern zu beobachten. Ungeachtet dessen bestehen aber weiterhin systematische Missverhältnisse zwischen der Besteuerung verschiedener Unternehmensrechtsformen, die aus den individuellen Besteuerungsverfahren resultieren.⁵ Einerseits lässt sich dies auf die Tatsache zurückführen, dass in Abhängigkeit von der gewählten Rechtsform verschiedene Steuerarten anfallen, mithin die Rechtsformneutralität nicht gewahrt wird. Andererseits sind bei Steuerarten, die rechtsformübergreifend relevant sind, voneinander abweichende steuerliche Bemessungsgrundlagen zu beachten.⁶ Daher verwundert es nicht, dass sich hieraus im Einzelfall erhebliche Abweichungen hinsichtlich der Steuerbelastung oder des Bürokratieaufwands ergeben.⁷ Auch im internationalen Kontext zeigen sich Herausforderungen, die sich aus den systembedingten Besonderheiten der Besteuerung einer Personengesellschaft ergeben.⁸ Denn nicht zuletzt aufgrund der Tatsache, dass das Grundsystem der Besteuerung einer Personengesellschaft, bestehend aus dem Dreiklang aus Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbetriebsvermögen, international weitestgehend unbekannt ist, sind mit Blick auf die Doppelbesteuerungsabkommen Qualifikationskonflikte und hybride Steuerbeurteilungen vorprogrammiert.⁹

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG), vorliegend in der Fassung der Bekanntmachung vom 25. Juni 2021 mit Verabschiedung des Gesetzes durch den Bundesrat, führt der Gesetzgeber das Ziel der Angleichung zum System der Besteuerung von Kapitalgesellschaften weiter fort, indem für Personengesellschaften die Optionsmöglichkeit zur Kapitalgesellschaftsbesteuerung umgesetzt wird. Konkret trägt der Gesetzgeber vor, dass das KöMoG insbesondere für international tätige Familienunternehmen in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft

(KG) oder offenen Handelsgesellschaft (OHG) eine Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit darstellt.¹⁰

Vor dem Hintergrund dieses Optionsmodells, stellt sich für den primären Adressatenkreis – d.h. „Familienpersonengesellschaften“ – die Frage nach der Vorteilhaftigkeit des Optionsmodells, insbesondere unter Berücksichtigung der Besteuerungsalternative der Thesaurierungsbegünstigung. Die transparente Besteuerung gilt vor allem für kleine und mittlere Unternehmen als bewährte Konzeption, die, so der Gesetzgeber, erhebliche Vorteile aufweist,¹¹ während die Besteuerung als Kapitalgesellschaft besonders für ertragreiche Unternehmen, mit hoher Thesaurierungsquote Relevanz zeigt.¹² Da sich mit dem Optionsmodell nunmehr eine neue Besteuerungsalternative bietet, ergibt sich Untersuchungsbedarf der verschiedenen Besteuerungskonzeptionen unter besonderer Berücksichtigung unterschiedlicher Thesaurierungsstrategien für ertragreiche Familienpersonengesellschaften. Denn während für diesen Adressatenkreis bisher nur die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG als Alternative zur Regelbesteuerung in Frage kam, erweitert das Optionsmodell nunmehr die Entscheidungsoptionen.

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit soll zunächst eine Antwort auf die Frage nach den speziellen steuerlichen Anforderungen und Bedürfnissen von Familienpersonengesellschaften gefunden werden. Aufbauend auf diesen Erkenntnissen wird sodann der Forschungsfrage nachgegangen, ob das Optionsmodell nach dem KöMoG eine vorteilhafte Alternative für Familienpersonengesellschaften im Vergleich zur Regelbesteuerung mit dem persönlichen Einkommensteuersatz und der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG darstellt. Diese Forschungsfrage wird insbesondere unter Berücksichtigung der spezifischen steuerlichen Anforderungen von Familienpersonengesellschaften, die aus den wesentypischen Eigenschaften dieses Adressatenkreises abgeleitet werden, beleuchtet. Darüber hinaus wird untersucht, welche Steuerwirkungen und Anwendungsdivergenzen sich aus den jeweiligen Besteuerungskonzeptionen ergeben und ob das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel der Umsetzung einer rechtsformneutralen Besteuerung durch Angleichung der Steuerbelastungen von Kapital- und Personengesellschaften auf diese Weise tatsächlich erreicht werden kann.

1.2. Gang der Untersuchung

Die Arbeit untergliedert sich in fünf Kapitel. Auf die Einleitung folgend werden im zweiten Kapitel die Grundlagen erörtert. Es erfolgt eine Definition von Familienunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft, da diese den Großteil der Personengesellschaften in Deutschland ausmachen¹³ und es werden steuerrelevante Besonderheiten und Anforderungen herausgearbeitet. Nach einer kurzen Vorstellung der Rechtsform der Personengesellschaft, gibt eine

² Vgl. Hennrichs in Prinz und Kahle (2020, § 7 Rz. 1).

³ Vgl. Reddig in Kirchhof und Seer (2021, § 34a Rz. 2).

⁴ Vgl. BT-Drs. 14/2683 vom 15.02.2000, 94-98; Volb (2007, 17).

⁵ Vgl. BT-Drs. 19/28656 vom 19.04.2021, 1.

⁶ Vgl. Montag in Tipke und Lang (2018, § 12 Rz. 20).

⁷ Vgl. BT-Drs. 19/28656 vom 19.04.2021, 1.

⁸ Vgl. Schüller (2014, 287); BT-Drs. 19/28656 v. 19.04.2021, 1.

⁹ Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer et al. (2015, Rz 2.13).

¹⁰ Vgl. Bundesfinanzministerium (2021).

¹¹ Vgl. BR-Drs. 244/21 v. 26.03.21.

¹² Vgl. z.B. o.V. (2009, 137f) oder Loritz in Schön und Osterloh-Konrad (2010, 54).

¹³ Vgl. Stiftung Familienunternehmen (2019, 12).

Darstellung der vergangenen Reformbemühungen des Gesetzgebers Aufschluss über den aktuellen Handlungsbedarf, dem der Gesetzgeber mit dem KöMoG begegnet. In dem darauffolgenden Kapitel erfolgt eine detaillierte Beschreibung der verschiedenen Besteuerungsalternativen von Familienpersonengesellschaften, auch unter Berücksichtigung des Optionsmodells nach dem KöMoG.

Auf Grundlage der gewonnenen Erkenntnisse wird zum Zweck einer beispielhaften Ermittlung der jeweiligen Steuerlast im vierten Kapitel ein Belastungsvergleich der verschiedenen Besteuerungsalternativen einer Familienpersonengesellschaft durchgeführt. Die sich ergebenden Unterschiede geben schließlich Auskunft über die Vorteilhaftigkeit der Besteuerungskonzeptionen und ermöglichen eine Untersuchung der Stärken und Schwächen dieser. Außerdem erfolgt eine kritische Auseinandersetzung mit den Auffassungen aus Sicht des Gesetzgebers, der Wissenschaft und der Praxis, die für und gegen die beiden Alternativen vorgetragen werden. Anschließend erfolgt im fünften Kapitel eine Ableitung der Ergebnisse für Familienpersonengesellschaften. Die Arbeit endet mit einer kritischen Würdigung und einem Ausblick.

2. Grundlagen

2.1. Familienpersonengesellschaften als Untersuchungsobjekt

2.1.1. Definition und Kriterien zur Abgrenzung

Eine rechtliche Definition des Begriffs Familienunternehmen, bzw. Familienpersonengesellschaft im engeren Sinne, existiert nicht.¹⁴ Grundsätzlich versteht man unter diesem Typus das Vorliegen einer Personengesellschaft, bei der die Mitunternehmer oder ein Teil dieser untereinander in einem Angehörigenverhältnis gem. § 15 AO stehen¹⁵ und einen maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen ausüben können.¹⁶ Es lassen sich verschiedene Kriterien ableiten, anhand derer ein Familienunternehmen abgegrenzt werden kann. Neben dem bereits genannten maßgeblichen Einfluss, welcher durch eine Tätigkeit im Rahmen der Geschäftsführung oder durch Kontroll- und Entscheidungsrechte eines Beiratsmandats begründet wird, ergibt sich als weiteres Kriterium eine Mehrheit der Familie an Stimmrechten und/oder am Kapital. Da letztere Kriterien mess- und damit objektivierbar sind, konzentriert sich die Forschung weitestgehend auf diese.¹⁷ Aufgrund des charakteristischen „Familienelements“ können bei Familienpersonengesellschaften Besonderheiten¹⁸ auftreten, die bei einer gewöhnlichen Personengesellschaft

seltener vorkommen.¹⁹ Neben des Einflusses der Familie – ausgeübt unter anderem durch Stimmrechtsmehrheit – sind Familienpersonengesellschaften häufig charakterisiert durch den stetig wachsenden Gesellschafterkreis, der sich infolge generationenübergreifender Anteilsübertragung und -vererbung häufig auf Nachkommen des Gründers beschränkt.²⁰ Die Organstruktur ist in vielen Fällen geprägt durch eine fast körperschaftliche Unterteilung in Geschäftsführung, Beirat und Gesellschafterversammlung, welche zudem eine weitere Unterteilung in Familienstämme zulässt. Eine finanzierungsseitig besondere Bedeutung für Familienpersonengesellschaften nimmt die Selbstfinanzierung ein.²¹ Abzugrenzen von der Definition der Familienunternehmen, ist die Definition von Kleinunternehmen, kleinen und mittleren Unternehmen (KMU), welche sich über quantitative Werte wie Bilanzsumme, Mitarbeiteranzahl oder Umsatz klassifizieren.²²

Für die Gründung einer Familienpersonengesellschaft gibt es verschiedene Motive, die sich in steuerliche und nichtsteuerliche Gründe differenzieren lassen.²³ Aus steuerlicher Sicht besonders relevant ist die Steuerprogressionsminderung zu nennen, die auch „Familien-Realsplitting“ genannt wird,²⁴ die bzw. das man erreicht, wenn das erwirtschaftete Einkommen auf möglichst viele Rechtssubjekte, also Familienmitglieder, verteilt wird. Die sich ergebende Steuerlast kann mithilfe der Verteilung und unter Berücksichtigung weiterer Grundfreibeträge reduziert werden.²⁵ Es bietet sich bspw. die Beteiligung minderjähriger Kinder, ggf. unter Einbeziehung eines Ergänzungspflegers, an, da diese in der Regel die Geschäftsführung durch die Eltern anerkennen.²⁶ Rechtsprechung und Steuerverwaltung begegnen Familienpersonengesellschaften aber nicht selten mit Misstrauen.²⁷ Vor allem die steuerliche Anerkennung sollte aus diesem Grund eingehend geprüft und sichergestellt werden. Häufig spielt die Familienpersonengesellschaft in der frühzeitigen Vermögensstrukturplanung²⁸ eine tragende Rolle.²⁹

von Familien- bzw. Gesellschafterinteressen im Rahmen von Pool- bzw. Stimmbindungsverträgen; Vgl. Lange (2012, Rz. 3306); Prinz und Kahle (2020, § 17 Rz. 59).

¹⁹ Vgl. Stengel in Prinz und Kahle (2020, § 17 Rz. 17).

²⁰ Vgl. Von Rechenberg et al. (2020, 56).

²¹ Siehe Kapitel 2.1.3. Einhergehend mit strengeren oder eingeschränkten Entnahmerechten und restriktiveren Kündigungsmöglichkeiten und eingeschränkten Abfindungsansprüchen für die Gesellschafter sollen Unternehmensbestand und -wachstum sichergestellt werden.

²² Vgl. Fischer (2019, 45); Institut für Mittelstandsforschung Bonn (n. d.).

²³ Aus nichtsteuerlicher Sicht finden sich Argumente wie die Sicherung der Existenz des Unternehmens, Vermögenübertragung, frühzeitige Bindung junger Familienangehöriger, Ausschluss von Einfluss Dritter, vgl. Wacker (2016, 4).

²⁴ Vgl. Hennrichs in Tipke und Lang (2018, § 10 Rz. 79).

²⁵ Vgl. Wacker in Schmidt (2021, § 15 Rz. 740).

²⁶ Vgl. Werner (2015, 254).

²⁷ Vgl. Fischer (2019, 32); Hennrichs in Tipke & Lang (2018, § 10 Rz. 79).

²⁸ Die Nutzung schenkungsteuerlicher Optionen kann die, hinsichtlich ihres Fälligkeitszeitpunkts naturgemäß unbekannte (mit großen Unsicherheiten behaftete) ErbSt, reduzieren, während künftig entstehende stille Reserven den Kindern bereits erbschaftsteuerfrei anwachsen, vgl. Stengel in Prinz und Kahle (2020, § 17 Rz. 16).

²⁹ Vgl. Münch (2015, 50).

¹⁴ So z.B. Lange (2012, Rz. 3301).

¹⁵ Vgl. Lange (2012, Rz. 3302); Mayer und Bäuml in Kanzler und Kraft (2021, § 15 Rz. 302); Söffing (2005, Kap. 14.1.1.).

¹⁶ Vgl. Von Rechenberg et al. (2020, 34).

¹⁷ Es lassen sich weitere qualitative Kriterien nennen. Die eingeschränkte Quantifizierbarkeit und differenzierte Auslegung dieser, lässt sie aber in den Hintergrund treten, vgl. Stiftung Familienunternehmen (2019, 51 f).

¹⁸ Es gibt i.R.d. Schenkungs- und Erbrechts diverse Besonderheiten, welche jedoch aufgrund ihrer unzureichenden Relevanz für diese Arbeit im Folgenden keine Berücksichtigung finden. Gleiches gilt für die Bündelung

2.1.2. Bedeutung von Familienpersonengesellschaften

Weltweit wird Familienunternehmen, als wesentliche Treiber volkswirtschaftlichen Erfolgs, eine herausragende ökonomische Bedeutung zugeschrieben.³⁰ Der relative Anteil an familienkontrollierten Personengesellschaften in Deutschland ist mit 85 % sehr hoch. Insgesamt werden 79 % der Personengesellschaften auch von ihren Eigentümern geführt, während nur 6 % auf familienexterne Geschäftsführer zurückgreifen. Beachtenswert ist, dass in dieser Betrachtung auch die Mischform der „GmbH & Co. KG“ inkludiert ist, die eine etwas geringere Quote einer Familienkontrolle von etwa 71 % aufweist. Wird die Betrachtung um diese Mischform bereinigt, zeigt sich, dass in Deutschland knapp 99 % familienkontrollierter Personengesellschaften existieren.³¹ Betrachtet man den Anteil aller Familienunternehmen sortiert nach Umsatzgrößenklassen in Deutschland, ergibt sich das Bild in Tabelle 1.

Für die Umsatz-Größenklasse bis zu einer Millionen Euro zeigt sich eine deutliche Dominanz der Familienunternehmen. Mit zunehmenden Umsätzen reduziert sich der relative Anteil zunehmend, bildet aber weiterhin die Mehrheit. Erst ab einem Umsatzvolumen von über 50 Mio. Euro entspricht der Anteil nur noch etwa einem Drittel.³²

Die wichtige Stellung von Familienunternehmen in Deutschland wird ebenfalls deutlich, wenn man die Entwicklung der Beschäftigtenzahlen betrachtet. Die 500 größten Familienunternehmen haben im Zeitraum von 2007 bis 2016 mehr Arbeitsplätze geschaffen als die DAX-Unternehmen in Summe. Insgesamt wuchs die Inlandsbeschäftigung in dem vorgenannten Zeitraum von 2,07 Mio. auf 2,54 Mio. Arbeitnehmer. Auch der Umsatz der 500 größten Familienunternehmen stieg in der Zehn-Jahres-Betrachtung um 36 % und verzeichnete damit jährlich etwa ein Prozent mehr Wachstum als die übrigen Dax-Unternehmen.³³ In den Jahren 2009 bis 2013 bestimmten Familienunternehmen etwa 42 % des Ertragsteueraufkommens in Deutschland.³⁴ Große Familienunternehmen zahlen demnach deutlich mehr Steuern als börsennotierte Konzerne. Die durchschnittliche Steuerbelastung der 500 größten Familienunternehmen liegt allein auf Unternehmensebene bei 28 %. Berücksichtigt man zudem die Steuern auf Gesellschafterebene, kommt man auf eine durchschnittliche Belastung von fast 38 %. Die durchschnittliche Steuerbelastung der Dax-Konzerne liegt hingegen bei knapp 26 %.³⁵ Familienunternehmen sind also nicht nur der dominierende Unternehmenstypus, sondern spielen eine tragende Rolle für die Beschäftigung und das Wirtschaftswachstum in Deutschland.³⁶ Folgt man den Ergebnissen einer Studie von PwC sind sich

Familienunternehmen über ihre tragende Rolle bewusst. In der DACH-Region ist diese Meinung besonders ausgeprägt.³⁷ Besonders bemerkenswert ist, dass nur etwa 10 % zustimmen, dass die Regierung alles in ihrer Macht stehende tut, um Familienunternehmen zu unterstützen.³⁸

2.1.3. Steuerrelevante Besonderheiten

Um die besonderen steuerlichen Anforderungen und Bedürfnisse von Familienpersonengesellschaften herausarbeiten zu können, bedarf es zunächst einer Charakterisierung und Auswertung der wesentypischen Merkmalsausprägungen sowie steuerrelevanter Besonderheiten dieses Adressatenkreises.

Die Interdependenz der gewöhnlich in sich geschlossenen Systeme „Familie“ und „Unternehmen“ wird in der Literatur als koevolutionäre Einheit beschrieben. Sind Familien stark personenorientiert und emotional, agieren Unternehmen funktionsorientiert und sachlich. Die Kommunikation und Interaktion zwischen diesen Systemen funktioniert in Familienpersonengesellschaften trotz der großen Diskrepanz im Aufbau.³⁹ Familienunternehmen charakterisieren sich außerdem durch langfristiges, mithin generationenübergreifendes Denken und Traditionsbewusstsein. Sie zeichnen sich aus durch Nachhaltigkeit als Art des ökonomischen Wirtschaftens verbunden mit dem Ziel, der gegenwärtigen und zukünftigen Generation eine auskömmliche ökonomische Basis zu verschaffen. Im Interesse der Gesellschafter steht dabei eine langfristige Sicherung des Unternehmens für Nachkommen.⁴⁰ Die nachhaltige Eigenkapitalbindung ist dabei naturgemäß Interessenschwerpunkt.⁴¹ Es werden oftmals wesentliche Teile des Gewinns nicht an die Gesellschafter ausgeschüttet, sondern thesauriert und in die Zukunft des Unternehmens und seiner Gesellschafter (re-)investiert.⁴² Die Gewinnthesaurierung wird mithin als wichtigste Finanzierungsquelle von Familienunternehmen bezeichnet.⁴³ Ein hoher Grad an Vermögensbindung der Gesellschafter an die Gesellschaft sorgt für eine wechselseitige Abhängigkeit,⁴⁴ die wiederum die Theorie der koevolutionären Einheit unterstützt. Vergleicht man Familienunternehmen mit Nicht-Familienunternehmen, fällt auf, dass sie solider finanziert sind, eine weniger gewinnerhöhende Bilanzpolitik ausüben und nur in einem geringen Ausmaß Steuerplanung betreiben.⁴⁵ In der Literatur wird daher die These formuliert, Fa-

tigung“, vgl. Düren und Hagemann-Milkits in BDI (Bundesverband der Deutschen Industrie) (2008); Goebel beschreibt Familienunternehmer als „das Herz der sozialen Marktwirtschaft“, vgl. Goebel in Fahrenschon et al. (2015, 45); Müller beschreibt sie als „Rückgrat unserer Volkswirtschaften“, Müller in PricewaterhouseCoopers AG (PWC) (2012, 5).

³⁷ Vgl. Fischer (2019, 167).

³⁸ Vgl. Fischer (2019, 167).

³⁹ Vgl. Fischer (2019, 167).

⁴⁰ Vgl. Werner (2015, 555). Die Problematik eines Generationenwechsels ist als komplexer Prozess ertragsteuerlich weniger relevant und findet in der vorliegenden Arbeit keine Berücksichtigung.

⁴¹ Vgl. Werner (2015, 262).

⁴² Vgl. Peters, Schönberger & Partner (2018, 3).

⁴³ Vgl. z.B. Kormann (2013, 77).

⁴⁴ Vgl. Versen (2019, 38).

⁴⁵ Vgl. Brune et al. (2021, 135).

³⁰ Vgl. Brune et al. (2021, 134).

³¹ Vgl. Stiftung Familienunternehmen (2019, 12).

³² Vgl. Haunschild und Wolter in Institut für Mittelstandsforschung Bonn (2007, 20).

³³ Vgl. Stiftung Familienunternehmen (2019, 43–50).

³⁴ Vgl. Brune et al. (2021, 139).

³⁵ Vgl. Stiftung Familienunternehmen (2020b, 39).

³⁶ Nach Brune haben sie eine „immense ökonomische Bedeutung“, Brune et al. (2021, 134); Der BDI titelt mit „Motor für Wachstum und Beschäf-

Tabelle 1: Anteil der Familienunternehmen nach Umsatzgrößenklassen im Jahr 2000
(Quelle: in Anlehnung an Institut für Mittelstandsforschung Bonn (2007, S. 20))

Umsatz (in Mio. EUR)	< 1	1 – 5	5 – 10	10 – 50	> 50
Anteil Familienunternehmen	96,9 %	85,4 %	74 %	58 %	33,6 %

milienunternehmen würden „vorsichtiger – möglicherweise verantwortungsvoller“⁴⁶ agieren. Dessen ungeachtet ist die relative Steuerminimierung als stark gewichtete Zielsetzung von Familienunternehmen zu benennen.⁴⁷ Entscheidender Vorteil ist außerdem, dass sich Leitung und Gesellschafter häufig überschneiden, d.h. Eigentum und Leitung nicht getrennt sind. Die aus der Neuen Institutionenökonomik bekannten typischen Prinzipal-Agenten-Konflikte zwischen Unternehmenseignern als Prinzipale und der Unternehmensleitung als Agenten spielen daher durch die geringere und teils nicht vorhandene Trennung beider Funktionen im Familienunternehmen häufig eine nur untergeordnete Rolle.⁴⁸ Kennzeichnend ist darüber hinaus eine stärkere Risikoaversion und im Gegensatz zu Nicht-Familienunternehmen ein deutlich höherer Einbezug einiger nicht-finanzieller Aspekte⁴⁹ in die Entscheidungsfindung, wie z.B. die Kontrolle über die Geschäftstätigkeit, die Reputation der Familie sowie die Sicherung des Fortbestandes.⁵⁰ Aus der für Familienunternehmen typischen unternehmerischen Kontinuität und der wertschätzenden Unternehmenskultur resultiert eine Arbeitsplatzsicherung und Zufriedenheit für die Mitarbeiter als Anspruchsgruppe.⁵¹

Während sich einige Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen, existieren jedoch gleichermaßen einige Rechtsunsicherheiten und Problembereiche. Familienpersonengesellschaften beklagen vor allem die Komplexität, die die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG zur Folge haben.⁵² Auch im Zeitalter der globalisierten Wirtschaft erfahren Familienpersonengesellschaften einen Nachteil. Während derzeit etwa ein Drittel der Umsätze von Familienunternehmen im Ausland generiert werden – Tendenz steigend⁵³, gibt es in Deutschland ein klares Einschränkungspotential für die Unternehmensleistung auf internationaler Ebene.⁵⁴ Einerseits begründet durch einige steuerliche Fragestellungen, die mit Qualifikationskonflikten im internationalen Steuerrecht und zumeist mit dem latenten Risiko einer Doppelbesteuerung einhergehen,⁵⁵ andererseits durch eine Steuerverhaftung

im Inland.⁵⁶ Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass sich Familienunternehmen durch charakteristische Besonderheiten gegenüber Nicht-Familienunternehmen oder gar (kapitalmarktorientierten) Konzernen auszeichnen. Sie handeln und entscheiden langfristiger als Konzerne, setzen ihr Kapital effizienter ein und wirtschaften rentabler. Oft sind sie charakterisiert durch einen immer breiter werdenden Kreis an Gesellschaftern, der sich als Ergebnis der Unternehmensnachfolge innerhalb der Familie ergibt. Eine hohe Investitionskraftkraft, aus thesauriertem Eigenkapital vorhandene Liquidität, sowie unternehmerische Flexibilität bilden weitere Differenzierungsmerkmale.⁵⁷

Unter Berücksichtigung der genannten Charakteristika lassen sich Implikationen für Anforderungen an eine Besteuerung, die die Interessen von Familienpersonengesellschaften aufgreift, ableiten:

1. Nicht zuletzt bilden die Postulate der Gerechtigkeit und Neutralität ganz grundlegende Anforderungen an ein Steuersystem.⁵⁸ Daher wundert es nicht, dass Rechtsformneutralität sogar als Kriterium für die Effizienz eines Steuersystems formuliert wird.⁵⁹ Die systemische Vermischung von Familie und Unternehmen und der stetige Einsatz vieler Familiengeschafter gehen oft mit einem starken Gefühl ungerechter Besteuerung einher. Die Folge ist ein Gerechtigkeitsempfinden, welches nicht mit dem theoretischen Prinzip eines gerechten Steuersystems konvergiert. Der Effekt wird verstärkt durch Vergleichsmöglichkeiten im In- und Ausland.⁶⁰ Als „gerecht“ dürfte die tatsächliche Umsetzung der vom Gesetzgeber intendierten Rechtsformneutralität angesehen werden, da diese auf nationaler Ebene keine Unterschiede zwischen Rechtsformtypen zulässt.
2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip, v.a. für die Einkommensteuer, findet durch den Verbund der koevolutionären Einheit kein klares Zuordnungssubjekt. Vielmehr ist die Leistungsfähigkeit der Gesellschafter an das Unternehmen gebunden. Familienmitglieder sind häufig nicht gleichwertig zu ersetzen. Da die Leistungsfähigkeit nicht differenziert werden kann, wäre eine Besteuerung auf Ebene der

⁴⁶ Für dieses Zitat keine Unterscheidung zwischen den Ebenen Unternehmen und handelnde Personen: Brune et al. (2021, 135).

⁴⁷ Vgl. Fischer (2019, 318).

⁴⁸ Vgl. Chen und Chen (2010, 27) oder Versen (2019, 37).

⁴⁹ Vgl. Brune et al. (2019, 309).

⁵⁰ Vgl. Brune et al. (2021, 142).

⁵¹ Vgl. Fischer (2019, 318).

⁵² Vgl. Fischer (2019, 316).

⁵³ Vgl. Müller in PricewaterhouseCoopers AG (PWC) (2012, 8).

⁵⁴ Werner beschreibt eine „Globalisierungsbremse“, da ein transgenerationaler Unternehmensaufbau durch Steuerverhaftung zu einem Substanzverlust führt, vgl. Werner (2015, 561).

⁵⁵ Vgl. Wehrße (2011, 1).

⁵⁶ Vgl. Werner (2015, 561).

⁵⁷ Vgl. Ahrens et al. (2019, 4).

⁵⁸ Bereits im 18. Jhd. nach Adam Smith, formuliert als „Gleichheit“, vgl. Hey in Tipke und Lang (2018, § 7 Rz. 2) und verankert im Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG, vgl. Hey in Tipke und Lang (2018, § 3 Rz. 110).

⁵⁹ Vgl. K. Schneider und Wesselbaum-Neugebauer (2010, 3).

⁶⁰ Vgl. Fischer (2019, 318).

koevolutionären Einheit folgerichtig. Für Familienpersonengesellschaften ist, dieser Prämisse entsprechend, bereits das Transparenzprinzip als Besteuerungskonzept vorgeschrieben. Kritisiert wird allerdings eine Besteuerung von Gewinnanteilen ohne Entnahme oder Ausschüttung, d.h. ohne Gewinnverwendung auf Gesellschafterebene. Als Anforderungen ergeben sich einerseits eine Wahrung des Transparenzprinzips zur Erhaltung der koevolutionären Einheit, andererseits aber die Berücksichtigung einer reduzierten Leistungsfähigkeit durch Thesaurierung oder Entnahmebeschränkungen.⁶¹

3. Da Familienpersonengesellschaften kein spezifisches Fachwissen im Bereich der Besteuerung unterstellt werden kann und aus einer Komplexität potenzielle Fehlinterpretationen erwachsen können,⁶² sollte die Besteuerung praktikabel und nachvollziehbar sein.⁶³
4. In einem dynamischen Umfeld sollte außerdem die Entscheidungsflexibilität der Gesellschafter gewahrt werden. Steuerliche Risiken sind wenig kompatibel mit dem typischerweise stark ausgeprägten Sicherheitsstreben von Familienpersonengesellschaften und können Entscheidungen von Gesellschaftern beeinflussen. Ertragsunabhängige Besteuerungselemente, wie z.B. Zins- oder Verlustabzugsverbote, stören die Flexibilität der grundsätzlich flexiblen Steuern wie etwa Körperschaftsteuer und Einkommensteuer.⁶⁴ Aus diesem Grund sollte die Besteuerung unter sicheren Bedingungen entsprechende Flexibilität und auch Planbarkeit bieten können.

2.2. Personengesellschaften als Besteuerungssubjekt

Trotz der weitgehenden gesellschaftsrechtlichen Anerkennung als selbstständiges Rechtssubjekt⁶⁵ bildet die Personengesellschaft kein selbstständiges Besteuerungssubjekt und ist somit weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig.⁶⁶ Stattdessen werden die aus einer Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb den beteiligten Gesellschaftern anteilig zugerechnet.⁶⁷ Nicht zuletzt aus diesem Grund ist es als irreführend anzusehen, wenn von der „Besteuerung der Personengesellschaft“ gesprochen wird, da die eigentliche Besteuerung auf Ebene der Mitunternehmer stattfindet.⁶⁸ Diese steuerliche Behandlung ist Ausfluss des

Transparenzprinzips, da das Unternehmen für Besteuerungszwecke als „transparent“ gilt und Gewinne sowie Verluste der Personengesellschaft auf Mitunternehmer-Ebene erfasst und besteuert werden.⁶⁹ Auch bestimmen sich sämtliche Rechtsbeziehungen, wie schuldrechtliche Vertragsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern, nach den Grundsätzen des Transparenzprinzips. Daraus resultiert, dass aufgrund der zivilrechtlichen Anerkennung, Vertragsbeziehungen außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses wie unter fremden Dritten beurteilt werden, im Anschluss aber aus steuerrechtlicher Sicht ein Einbezug in die Gewinnanteile stattfindet.⁷⁰ Dies hat zur Folge, dass Vertragsbeziehungen steuerlich nicht berücksichtigt werden, den Gewinn nicht mindern und somit vollständig der Mitunternehmerbesteuerung unterliegen.⁷¹ Anders verhält sich die Behandlung hinsichtlich der Gewerbesteuer, welche dem Objektprinzip unterliegt.⁷² Hier orientiert sich die Besteuerung nämlich nicht an der Rechtsform des Unternehmens. Die Ermittlung des zu versteuernden Gewerbeertrags erfolgt vielmehr auf Grundlage des nach den einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Grundsätzen ermittelten Gewinns, der um gewerbesteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen korrigiert wird.⁷³

Im Gegensatz zum Transparenzprinzip steht das sogenannte Trennungsprinzip, das für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften Anwendung findet. Konzeptionell erfolgt dabei eine unabhängige bzw. „getrennte“ Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihren Anteilseignern.⁷⁴ Hieraus folgt, dass Unternehmensgewinne zunächst auf Ebene der Kapitalgesellschaft mit Körperschaftsteuer belastet werden. Bei einer Ausschüttung an die Anteilseigner werden diese dann im Zeitpunkt der Ausschüttung besteuert.⁷⁵ Bei natürlichen Personen als Gesellschafter würde beispielsweise eine Besteuerung mit Einkommensteuer oder Kapitalertragsteuer vorgenommen werden. Da es sich also sowohl unter gesellschaftsrechtlichen Gesichtspunkten als auch unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten bei der Kapitalgesellschaft und ihren Anteilseignern um zwei eigenständige Rechtssubjekte handelt, sind schuldrechtliche Verträge, soweit sie den Grundsatz und die Voraussetzungen der Fremdüblichkeit erfüllen, konträr zu der Behandlung im Rahmen der Personengesellschaft auch steuerlich maßgebend und haben als Betriebseinnahmen oder -ausgaben unmittelbaren Einfluss auf den erzielten Gewinn, welcher der Besteuerung unterliegt.⁷⁶

⁶¹ Vgl. Fischer (2019, 245f).

⁶² Vgl. Fischer (2019, 245f).

⁶³ Auch diese Anforderung gleicht einem von Adam Smith formulierten Besteuerungsgrundsatz, der „Bestimmtheit“, welche eine für „jedermann“ klare und deutliche Besteuerung umfasst, vgl. Hey in Tipke und Lang (2018, § 7 Rz. 2).

⁶⁴ Sog. „build-in-flexibility“ von Steuern auf konjunkturabhängige Einkommen, vgl. Hey in Tipke und Lang (2018, § 7 Rz. 10).

⁶⁵ Vgl. §§ 124, 161 Abs 2 HGB; §§ 14 Abs. 2, 1059a Abs. 2 BGB.

⁶⁶ Vgl. z.B. Kraft und Kraft (2018, 225); Woerz (2009, 21).

⁶⁷ Vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

⁶⁸ Vgl. Hennrichs in Tipke und Lang (2018, § 10 Rz. 14).

⁶⁹ Vgl. Kahle in Prinz und Kahle (2020, § 7 Rz. 1); Kraft und Kraft (2018, 225).

⁷⁰ Vgl. Grützner in Lange (2012, 166 Rz. 667).

⁷¹ Vgl. Krumm in Kirchhof und Seer (2021, § 15 Rz. 229).

⁷² Vgl. Montag in Tipke und Lang (2018, § 12 Rz. 3).

⁷³ Vgl. § 7 Abs. 1 GewStG.

⁷⁴ Vgl. Böhrer (2012, 33).

⁷⁵ Vgl. Seiler in Tipke und Lang (2018, § 11 Rz. 1).

⁷⁶ Vgl. z.B. Birk et al. (n. d., Rz. 1246); Jacobs et al. (2015, 101).

2.3. Entwicklung des deutschen Unternehmensteuerrechts

2.3.1. Unternehmensteuerreformen 2000 und 2008

„Wenn wir die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft erhalten wollen, ist die Modernisierung des deutschen Unternehmensteuerrechts dafür eine der wesentlichen Grundlagen“⁷⁷ – so der aktuelle Ruf der Politik nach einer grundlegenden Reform des Unternehmensteuerrechts. Doch sind diese Forderungen nicht neu, versucht die Politik die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft bereits seit Jahrzehnten zu erhalten oder gar auszubauen. Dass die Notwendigkeit einer Reform und damit akuter Handlungsbedarf besteht, zeigt nicht zuletzt der internationale Trend. In den letzten Jahren haben nämlich viele europäische Staaten und wichtige Handelspartner außerhalb der EU die nationale Steuerbelastung gesenkt.⁷⁸ Um angesichts dieser veränderten Rahmenbedingungen die Attraktivität des Unternehmenstandorts Deutschland zu erhöhen, sollte daher eine entsprechende Anpassung der Steuerbelastung angestrebt werden.

Werden Unternehmensteuerreformen der Vergangenheit ausgewertet und ihre Motive analysiert, verfolgten sie ähnliche Ziele und fußen auf gleichen Missständen. Zwei Reformen in den Jahren 2000 und 2008 haben zu maßgeblichen Änderungen im deutschen Unternehmensteuerrecht geführt. Schon 1999 wurde als Grund für die hohe Arbeitslosigkeit in Deutschland eine nachlassende Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland gegenüber dem Ausland erklärt. Verantwortlich wurde dafür die hohe tarifäre Steuerbelastung erwirtschafteter Gewinne gemacht. Die von der Brühler Kommission⁷⁹ formulierten Ziele einer Reform umfassten die Stärkung des Wirtschaftsstandortes Deutschland, die Stärkung der Investitionskraft der Unternehmen, mehr Steuergerechtigkeit in Form von Rechtsformneutralität und eine deutliche Vereinfachung des Steuerrechts.⁸⁰ Im Rahmen der Reform wurden schließlich unter anderem die Steuersätze maßgeblich verringert sowie die Ermäßigung nach § 35 EStG, auf deren Systematik in Kapitel 3.1. eingegangen wird, eingeführt.⁸¹ Von wesentlicher Bedeutung war auch das Vorliegen des Gesetzesentwurfs zu § 4a KStG-E 2000.⁸² In dem Vorschlag war nämlich ein Optionsrecht für Einzelunternehmer und Mitunternehmenschaften mit betrieblichen Einkünften vorgesehen, mit dem sie nach den Regeln einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft besteuert werden konnten. Einhergehen sollte die Option mit einer fiktiven Umwandlung. Aufgrund der hohen Komplexität und des geringen Anwendungsbereichs scheiterte dieses Modell aber im Gesetzgebungsverfahren.⁸³

Fast zehn Jahre später, formulierte die zweite Unternehmensteuerreform im Jahr 2008 im Wesentlichen die altbekannten Ziele, nämlich die Steigerung der Attraktivität des Standortes Deutschland durch die Senkung der Steuersätze für einbehaltene Unternehmensgewinne sowie die Herstellung einer Belastungsneutralität der Rechtsformen. Als wichtigste Änderung kann die deutliche Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % genannt werden. Daneben wurden das noch heute relevante Teileinkünfteverfahren, sowie die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen anhand eines pauschalen Kapitalertragsteuersatzes in Höhe von 25 % eingeführt.⁸⁴ Damit die Belastung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften nicht zu weit divergierte, wurde die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf das 3,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags erhöht. Darüber hinaus wurde für Personengesellschaften die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG eingeführt.⁸⁵

2.3.2. Bewertung der Reformen und aktueller Stand

Die im vorherigen Abschnitt dargelegten Bemühungen des Gesetzgebers nach einer grundlegenden Unternehmensteuerreform gelten in der Literatur insgesamt als verfehlt.⁸⁶ Untersucht man Erfolgseinschätzungen und Bewertungen der Unternehmensteuerreform 2008 erhält man hingegen ein kontroverses Bild. Die starke Meinungsdivergenz führte zu einem regelrechten „Literaturstreit“.⁸⁷ Einigkeit besteht über die Tatsache, dass auch nach der Reform Belastungsunterschiede bestehen blieben und eine Rechtsformneutralität nicht hergestellt werden konnte. Während die Reform allerdings einerseits positiv als erste Verbesserung gesehen wird, wird sie andererseits und gerade im Hinblick auf die nationale Unternehmensbesteuerung und dem Ziel einer Verbesserung der Rechtsform- und Finanzierungsneutralität als klare Verfehlung bewertet.⁸⁸ Bereits vor Einführung der Reform wurde der Einfluss dieser Postulate untersucht und es gab erste Vergleiche der Steuerbelastungen. Ertragreiche Personengesellschaften galten demnach keineswegs als Profiteure. Im Gegenteil, durch die Reform wurde die Rechtsform der Kapitalgesellschaft deutlich attraktiver und günstiger. Auch die eingeführte Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG führte nicht zu den gewünschten Ergebnissen und Wirkungen.⁸⁹

Insgesamt führte die Unternehmensteuerreform 2008 zu einer Senkung der nominalen Steuerbelastung einbehaltener

⁷⁷ Vgl. CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag (2019, 2).

⁷⁸ Teils um bis zu 13 % seit 2008 (bspw. USA), vgl. Blum et al. (2020, 56); Wacker in Schön und Schindler (2019, 2).

⁷⁹ Mit dem Ziel der Umsetzung fundamentaler Änderungen, etablierte das Bundesfinanzministerium im Jahr 1999 die sog. Brühler Kommission, welche Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung formulierte, vgl. Brühler Kommission (1999, Teil I).

⁸⁰ Vgl. Brühler Kommission (1999, Teil III A).

⁸¹ Vgl. Pelka (2001, 28).

⁸² Vgl. BT-Drs. 14/2683 in der Fassung v. 15.02.2000, 77.

⁸³ Vgl. Schiffers (2021, 57).

⁸⁴ Vgl. Lühn und Lühn (2007, 256).

⁸⁵ Eine detaillierte Vorstellung der Thesaurierungsbegünstigung erfolgt in Kapitel 3.2.

⁸⁶ Vgl. z.B. Balmes in Pelka (2001, 3); Krawitz in Wehrheim und Heurung (2007, 267); Seifert (2002, 113).

⁸⁷ Pfuhl (2014, 5): Auf der einen Seite stand die Forderung nach einer „Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung“, federführend Knirsch, Maiterth und Hundsdoerfer (mit Zustimmung v. 34 Fachkollegen), auf der anderen Seite ein Aufruf zur Beibehaltung des § 34a EStG mit moderaten Modifikationen, Fechner und Bäuml (mit Zustimmung von 27 Steuerabteilungsleitern von Personenunternehmen und Spitzenverbänden).

⁸⁸ Vgl. Lühn und Lühn (2007, 259).

⁸⁹ Vgl. Lühn und Lühn (2007, 259).

Gewinne. Bei entnommenen Gewinnen führte sie allerdings durch veränderte Bemessungsgrundlagen nur zu einer sehr geringfügigen Senkung oder sogar zu einem leichten Anstieg der Steuerbelastung.⁹⁰ Bereits kurze Zeit nach der Reform wurde Kritik dahingehend laut, dass die Thesaurierungsbegünstigung eine reine „Tariflösung“ für ertragstarke Unternehmen sei und lediglich unter idealtypischen Voraussetzungen, nämlich wenn die Grenzbelastung des Steuerpflichtigen nahe der einkommensteuerlichen Spitzenbelastung liegt⁹¹, zu einer annähernden Belastungsneutralität führe.⁹² Statt der vom Gesetzgeber geplanten 90.000 Inanspruchnahmen, werden daher jährlich maximal 6.500 Fälle der Anwendung registriert.⁹³

Nach wie vor fehlt es also der deutschen Unternehmensbesteuerung an Rechtsformneutralität, die sich in annähernder⁹⁴ Belastungs- und Finanzierungsneutralität äußert. Die Literatur fordert v.a. eine Reform der Thesaurierungsbegünstigung⁹⁵, auch vor dem Hintergrund, dass „wenig Aussicht auf eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung besteht“.⁹⁶ Nichtsdestotrotz wird ebenso an die Idee einer umfassenden Reform angeknüpft – nicht selten in der Ausgestaltung einer Option für Personengesellschaften, sich dem Regime der Kapitalgesellschaftsbesteuerung zu unterwerfen.⁹⁷ Im Hinblick auf das KöMoG sind diese Überlegungen kennzeichnend und geben erste Hinweise auf mögliche Folgen und Auswirkungen eines Optionsmodells.

3. Besteuerung von Familienpersonengesellschaften

3.1. System der Regelbesteuerung

Wie bereits in Kapitel 2.2. erläutert, unterliegen die Einkünfte einer Personengesellschaft der transparenten Mitunternehmerbesteuerung.⁹⁸ Konkret bedeutet dies, dass die Ermittlung und Versteuerung des steuerlichen Gewinns auf Ebene der Gesellschafter stattfinden. Verfahrensrechtlich erfolgt eine gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns der Personengesellschaft,⁹⁹ mithilfe derer den Gesellschaftern nach dem Gewinnverteilungsschlüssel ihr steuerlicher Gewinnanteil aus der steuerlichen Gesamthandsbilanz

zugerechnet wird.¹⁰⁰ Bestandteil der Besteuerungsgrundlagen sind außerdem sämtliche Ergebnisse der Sonder- und Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter. Diese werden auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe dem Gesellschafter zugeordnet.¹⁰¹ Für den Gesellschafter ergeben sich daraus im Regelfall Einkünfte aus Gewerbebetrieb.¹⁰² Relevanz findet die Einordnung der Einkünfte als gewerbliche Einkünfte vor allem im Hinblick auf die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, welche im Folgenden näher erläutert wird.

Bei der Regelbesteuerung werden die Einkünfte mit einem progressiven Steuersatz zwischen 0 und 45 %, abhängig von den persönlichen Verhältnissen des Gesellschafters, besteuert.¹⁰³ Sofern die Einkünfte, der Gewerbesteuer unterlegen haben, ist eine Steuerermäßigung in Form einer pauschalierten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die persönliche Einkommensteuer nach § 35 EStG möglich.¹⁰⁴ Die Gewerbesteuerermäßigung ist als Ergebnis der intendierten Gleichstellung gewerblicher und nicht gewerblicher Einkünfte (aus nichtselbstständiger Arbeit) anzusehen.¹⁰⁵ Die Bemessungsgrundlage für eine Anrechnung bildet die tarifliche Einkommensteuer, abzgl. etwaiger anzurechnender ausländischer Steuern.¹⁰⁶ Die Anrechnung ist für alle natürlichen Personen anwendbar, unabhängig davon, ob die Steuerpflicht beschränkt oder unbeschränkt vorliegt.¹⁰⁷ Hinsichtlich des Anrechnungsvolumens ist die Steuerermäßigung gleich dreimal beschränkt. Einerseits auf die Einkommensteuer, die auf die gewerblichen Einkünfte entfällt (sog. Ermäßigungshöchstbetrag), andererseits auf die tatsächlich entrichtete Gewerbesteuer und schließlich auf den 4-fachen¹⁰⁸ GewSt-Messbetrag.¹⁰⁹ Der Ermäßigungshöchstbetrag ist wie folgt zu ermitteln¹¹⁰:

¹⁰⁰Vgl. Von Rechenberg et al. (2020, 548).

¹⁰¹Vgl. Lüdicke in Lüdicke und Sistermann (2018, § 1 Rz. 59).

¹⁰²Vgl. Jacobs et al. (2015, 574).

¹⁰³Vgl. Jacobs et al. (2015, 574). Bis 2021 wurde der SolZ i.H.v. 5,5 % erhoben. Seit 2021 entfällt er für die meisten und wird ab 96.409 Euro voll erhoben, vgl. BT-Drs. 19/14103 v. 16.10.2019, 1, 7. Da das Hauptaugenmerk der vorliegenden Arbeit auf ertragreichen Familienpersonengesellschaften liegt und die Gesellschafter entsprechend hohe Einkünfte erzielen, wird der SolZ annahmegemäß weiterhin berücksichtigt.

¹⁰⁴Die Anrechnung war bis zum VZ 2019 i.H.d. 3,8-fachen und ab dem VZ 2020 i.H.d. 4-fachen GewSt-Messbetrages möglich. Die letzte Änderung basiert auf dem zweiten Corona-Steuerhilfegesetz, vgl. Corona-Steuerhilfegesetz II i.d.F v. 29.06.2020, BGBl 2020 I S.1513.

¹⁰⁵Vgl. Schindler in Kirchhof und Seer (2021, § 35 Rz. 1).

¹⁰⁶Vgl. BMF v. 03.11.2016 - IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003 BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 4; Steuerermäßigungen, wie die in den §§ 34f, 34g, 35a EStG werden hingegen erst nach der Gewerbesteueranrechnung berücksichtigt.

¹⁰⁷Vgl. BMF v. 03.11.2016 - IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003 BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 1.

¹⁰⁸Vgl. Corona-Steuerhilfegesetz II in der Fassung vom 29.06.2020, BGBl 2020 I S.1513.

¹⁰⁹Vgl. BMF v. 03.11.2016 - IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003 BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 5-7.

¹¹⁰Vgl. § 35 Abs. 1 S. 2 EStG

⁹⁰ Vgl. Lühn und Lühn (2007, 259).

⁹¹ Vgl. Schiffers (2021, 57).

⁹² Vgl. Kessler und Pfuhl (2009, 61).

⁹³ Vgl. Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, V).

⁹⁴ „Annähernd“, da eine Belastungsidentität aufgrund der Unterschiede in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Rechtsformen weder geboten noch gerechtfertigt ist. Vgl. Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, V).

⁹⁵ Vgl. z.B. die Idee eines „virtuellen Trennungsprinzips“ nach K. Schneider und Wesselbaum-Neugebauer (2010, 492) oder die Behandlung der Steuern als Nicht-Entnahmen nach Spengel in Stiftung Familienunternehmen (2012, 138).

⁹⁶ Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, V).

⁹⁷ Vgl. z.B. Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (2019); Hey in Tipke und Lang (2018, § 13 Rz. 185); Spengel in Stiftung Familienunternehmen (2012, 138); Woerz (2009, 273).

⁹⁸ Vgl. Hennrichs in Tipke und Lang (2018, § 10 Rz. 1).

⁹⁹ Vgl. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO.

Ermäßigungshöchstbetrag

$$= \frac{\text{Summe der pos. gewerbl. Einkünfte}}{\text{Summe alle positiven Einkünfte}} \\ \times \text{geminderte tarifl. ESt}$$

Auffällig ist, dass sich der Ermäßigungshöchstbetrag lediglich aus positiven Einkünften zusammensetzt. Verluste finden hingegen keine Berücksichtigung. Allerdings versteht der BFH die „Summe der Einkünfte“ als saldiertes Ergebnis einer Einkunftsart¹¹¹, sodass eine Verrechnung mit negativen Einkünften innerhalb einer Einkunftsart möglich ist.¹¹² Die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte soll dabei den Einkünften entsprechen, die § 35 EStG unterliegen.¹¹³ Die Summe aller positiven Einkünfte hingegen umfasst auch gewerbliche Einkünfte, die nicht gewerbsteuerpflichtig sind oder für die eine Anrechnung nach § 35 EStG ausgeschlossen wird.¹¹⁴ Gewinne, die im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG berücksichtigt wurden, sollten im Jahr ihrer Entstehung in die gewerblichen Gewinne einbezogen werden. Bei einer etwaigen Nachversteuerung sind die Nachversteuerungsbeträge nicht zu den begünstigten Einkünften zu zählen.¹¹⁵ Wie hoch letztlich die Belastung für einen Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb ist, hängt neben dem persönlichen Einkommensteuertarif entscheidend vom Gewerbesteuerhebesatz ab. Unter Berücksichtigung des Spitzensteuersatzes i.H.v. 45 % ergibt sich bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % eine Belastungsquote von rund 46,7 % während diese bei einem Hebesatz von 500 % bereits um 3,5 %-Punkte erhöht bei 50,2 % liegt.¹¹⁶

3.2. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG

3.2.1. Ziele des Gesetzgebers

Die Einführung der Thesaurierungsbegünstigung erfolgte mit der bereits genannten Unternehmensteuerreform im Jahr 2008¹¹⁷ zusammen mit einer Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 Prozent auf 15 Prozent¹¹⁸, aus der resultierte, dass die Gewinne aus Kapitalgesellschaften deutlich niedriger besteuert wurden als zuvor. Mit dem Ziel der Sicherstellung einer Belastungsneutralität wurde die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG für Personengesellschaften

umgesetzt.¹¹⁹ Das übergeordnete Ziel der Belastungsneutralität,¹²⁰ in Form einer Möglichkeit thesaurierte Gewinne tariflich vergleichbar zu dem Einkommen einer Kapitalgesellschaft zu belasten,¹²¹ steht dabei neben der Absicht, dass durch die Begünstigung nicht entnommener Gewinne, eine verbesserte Eigenkapitalbasis aufgebaut wird.¹²² Dies sollte schließlich zu einer erhöhten Investitionsfähigkeit und internationalen Wettbewerbsfähigkeit der Personenunternehmen führen.¹²³ Adressaten der Vorschrift sind vor allem ertragreiche Personengesellschaften, deren Gesellschafter mit dem Spitzensteuersatz besteuert werden.¹²⁴

3.2.2. Wirkungsweise und Anwendungsbereich

Die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG lehnt sich analog der Besteuerung einer Kapitalgesellschaft an den Zeitpunkt der Gewinnentstehung an.¹²⁵ Verbleibt ein Gewinn in Form einer Thesaurierung auf Ebene einer Kapitalgesellschaft und wird folglich nicht ausgeschüttet, wird dieser nach dem Trennungsprinzip auch nur einmalig mit der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer besteuert. Im Fall der Personengesellschaft wird – ohne die Anwendung des § 34a EStG – der Gewinn zwar auch nur einmalig besteuert, jedoch neben der Gewerbesteuer auf Ebene des Gesellschafters mit dem persönlichen Einkommensteuersatz, der für gewöhnlich deutlich über den vergleichbaren 15 % des Körperschaftsteuersatzes liegt. Bei einem Einkommensteuersatz von 42 % würde die Gesamtsteuerbelastung nach Gewerbesteuer mit etwa 44,28 %¹²⁶ in keinem Verhältnis zu der Gesamtsteuerbelastung einer thesaurierenden Kapitalgesellschaft von rund 29,83 %¹²⁷ stehen. An dieser Diskrepanz knüpft die Thesaurierungsbegünstigung an, die nicht entnommene Gewinne mit einer Steuer von 28,25 % ermäßigt belastet. Bei einer späteren Entnahme dieser Gewinne oder bei der Auslösung entnahmeähnlicher Tatbestände wird eine Nachversteuerung in Höhe von 25 % vorgenommen.¹²⁸ Bei der Thesaurierungsbegünstigung handelt es sich um ein Wahlrecht, welches auf Antrag eines beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtigen beansprucht werden kann. Der Antrag ist jährlich und je Mitunternehmer¹²⁹ bei dem für die Einkommensteuerveranlagung zuständigen Finanzamt¹³⁰ – in Abgrenzung zu dem Finanzamt der Betriebsstätte, das die Feststellungserklärung erhält – zu stellen. Da es sich bei der Vorschrift nicht um eine Gewinnermittlungsvorschrift,

¹¹¹Vgl. BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl II 2016, 871.

¹¹²Vgl. U. Förster (2016, 1399); Staaden (2017, 184f).

¹¹³Vgl. BMF v. 03.11.2016 - IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003 BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 16.

¹¹⁴Vgl. BMF v. 03.11.2016 - IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003 BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 5-7.

¹¹⁵Vgl. BMF v. 03.11.2016 - IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003 BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 14.

¹¹⁶Der Einfluss verschiedener Hebesätze unter der Nutzung divergierender Steuersätze ist schematisch Anhang 1 (S. 83) zu entnehmen.

¹¹⁷Vgl. UStRefG 2008, 1912.

¹¹⁸Vgl. UStRefG 2008, 1929.

¹¹⁹Vgl. Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, 1).

¹²⁰Vgl. BT-Drs. 16/5377 v. 18.05.2007, 1.

¹²¹Vgl. BR-Drs. 220/07 v. 30.03.2007, 101.

¹²²Vgl. Steinbrück, Rede vor dem BDI-Steuerkongress 26.09.2006, zitiert nach Kudert und Kaiser (2007, 1).

¹²³Vgl. BR-Drs. 220/07 v. 30.03.2007, 55.

¹²⁴Vgl. Reddig in Kirchhof und Seer (2021, § 34a Rz. 2); K. Schneider und Wesselbaum-Neugebauer (2010, 24).

¹²⁵Vgl. Kessler und Pfuhl (2009, 61).

¹²⁶Vgl. Von Rechenberg et al. (2020, 556).

¹²⁷Vgl. Von Rechenberg et al. (2020, 556).

¹²⁸Vgl. § 34a Abs. 1 S. 1, Hs. 1, Abs. 4 S. 2 EStG.

¹²⁹Vgl. Lüdike und Siermann (2018, § 1 Rz. 63).

¹³⁰Vgl. § 34a Abs. 1 S. 1f EStG.

sondern eine Tarifvorschrift handelt, wird sie lediglich natürlichen Personen zuteil, entweder in ihrer Stellung eines Einzelunternehmers oder aber als Mitunternehmer einer Personengesellschaft.¹³¹ Zu beachten ist, dass für die Anwendung als Mitunternehmer der Gewinnanteil EUR 10.000 übersteigen oder der Gewinnanteil des Mitunternehmers mehr als 10 % umfassen muss. Darüber hinaus kommen lediglich thesaurierte Gewinne in Betracht, die im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleichs ermittelt wurden.¹³² Gewinne, die mithilfe der Einnahmen-Überschuss-Rechnung, die häufig von Freiberuflern nach § 18 EStG genutzt wird, ermittelt werden, sind somit nicht begünstigungsfähig. Beachtenswert ist, dass der Antrag jederzeit bis zur Festsetzungsfrist des entsprechenden Steuerbescheids änderbar bleibt und somit zurückgenommen werden kann.¹³³ Relevante Bedeutung könnte dies vor allem bei Verlusten in Folgejahren bekommen, da eine Entnahme ansonsten zwingend zu einer Nachversteuerung der thesaurierten Gewinne führen würde. Eine Rücknahme des Antrags stellt ein hinsichtlich des Zinslaufs nach § 233a Abs. 2a AO rückwirkendes Ereignis dar und bewirkt somit einen verzögerten Zinslauf.¹³⁴

3.2.3. Begünstigungsfähiger Gewinn als Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage für die ermäßigte Steuer von 28,25 % stellt der Begünstigungsbetrag dar.¹³⁵ Für diesen berechnet man grundsätzlich zunächst den begünstigungsfähigen Gewinn (= nicht entnommener Gewinn). Dieser entspricht dem anteiligen Ergebnis der Steuerbilanz vermindert um Entnahmen und erhöht um Einlagen und basiert somit auf der allgemeingültigen Definition des Mitunternehmeranteils gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Einbezogen werden demnach nicht nur der dem Mitunternehmer zuzurechnende Anteil aus der Steuerbilanz, sondern darüber hinaus die Ergebnisse aus Ergänzungs- und Sonderbilanzen sowie Sondervergütungen. Das Ergebnis entspricht dem maximalen Begünstigungsbetrag. Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben innerhalb des Gewinns werden nicht nach § 34a EStG begünstigt.¹³⁶ Vor diesem Hintergrund mindert auch die Gewerbesteuer, die gem. § 4 Abs. 5b EStG zu den nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben zählt, den begünstigungsfähigen Gewinn. Würde man stattdessen eine Entnahme in Höhe der Gewerbesteuer verbuchen, so würde sich eine negative Auswirkung bei der Berechnung der Überentnahmen für die Folgejahre ergeben.¹³⁷ Auch die Einlage eines Betrages in Höhe der Gewerbesteuer kann den positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen lediglich Null werden lassen, sodass keine Kompensation der Gewerbesteuer erfolgen kann, der nicht entnommene

Gewinn gemindert wird und die Gewerbesteuer der progressiven Besteuerung unterliegt.¹³⁸ Diese Konstellation wurde lange diskutiert. Das BMF bestätigt die Auffassung, die Gewerbesteuer bei der Ermittlung der Überentnahmen nicht zu berücksichtigen.¹³⁹ Steuerfreie Einkünfte gelten als vorrangig entnommen und sind bereits ihrer Natur nach nicht Gegenstand der Tarifbegünstigung.¹⁴⁰ Bei einem negativen zu versteuernden Einkommen ist die Thesaurierungsbegünstigung nicht anwendbar – auch dann nicht, wenn begünstigungsfähige positive Einkünfte vorhanden sind.¹⁴¹

3.2.4. Nachversteuerung

Wie bereits in Kapitel 3.2.1 erläutert, soll die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG die investive Einkommensverwendung fördern und mithin die Eigenkapitalbasis stärken. Infolgedessen entfällt bei Schwächungen der Kapitalbasis der Begünstigungsgrund und es wird eine Nachversteuerung vorgenommen. Dieser Vorgang lässt angesichts des 25-prozentigen Nachversteuersatzes eine Analogie zur Abgeltungsteuer auf Dividenden erkennen. Allerdings gibt es für die Nachversteuerung keine Veranlagungsoption, wie etwa die Günstigerprüfung des § 32d Abs. 6 EStG für Einkünfte aus Kapitalvermögen, mithilfe derer der Steuerpflichtige bei niedrigerer Einkommensteuer im Ergebnis, die Einkünfte der progressiven Besteuerung unterwerfen darf.¹⁴² Eine Schwächung der Kapitalbasis erfolgt durch Überentnahmen, wenn nämlich der Saldo von Entnahmen und Einlagen den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres übersteigt (Entnahme-Überhang).¹⁴³ Das Konzept der Nachversteuerung wird gesetzestechnisch durch die jährliche Feststellung bzw. Fortschreibung des nachversteuerungspflichtigen Betrags erreicht.¹⁴⁴ Als maximale Bemessungsgrundlage der Nachversteuerung im folgenden Veranlagungszeitraum wird der nachversteuerungspflichtige Betrag aus dem Begünstigungsbetrag abzgl. der darauf entfallenden Einkommensteuer (ohne Berücksichtigung der Kirchensteuer), die regelmäßig 28,25 % entspricht, ermittelt. Der nachversteuerungspflichtige Vorjahresbetrag ist hinzuzurechnen, während der Nachsteuerungsbetrag des laufenden Wirtschaftsjahres abzuziehen ist. Während der nachversteuerungspflichtige Betrag jährlich festzustellen ist, findet die eigentliche Nachversteuerung erst statt, wenn ein Entnahme-Überhang über dem nach § 4 Abs 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinn eines Wirtschaftsjahres vorliegt. Bei der Berechnung des positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen sind außerbilanzielle Hinzurechnungen nicht zu berücksichtigen.¹⁴⁵

¹³⁸Vgl. Streif (2014, 65).

¹³⁹Vgl. BMF v. 11.08.2008 - IV C 6 - S 2290-a/07/10001 BStBl 2008 I, 838 Rz. 28.

¹⁴⁰Vgl. BMF v. 11.08.2008 - IV C 6 - S 2290-a/07/10001 BStBl 2008 I, 838 Rz. 17.

¹⁴¹Vgl. BFH Urteil v. 20.03.2017 - X R 65/14 BStBl 2017 II, 958.

¹⁴²Vgl. Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, 1).

¹⁴³Vgl. Wacker in Schmidt (2021, § 34a Rz. 62).

¹⁴⁴Vgl. § 34a Abs. 3, 4 EStG.

¹⁴⁵Vgl. BMF v. 11.08.2008 - IV C 6 - S 2290-a/07/10001 BStBl 2008 I, 838 Rz. 26-28.

¹³¹Vgl. Kessler und Pfuhl (2009, 62).

¹³²Vgl. § 34a Abs. 1 S. 3, Abs. 2 EStG.

¹³³Vgl. BMF v. 11.08.2008 - IV C 6 - S 2290-a/07/10001 BStBl 2008 I, 838 Rz. 10.

¹³⁴Vgl. Wacker in Schmidt (2021, § 34a Rz. 41) oder Klöpping in Prinz und Kahle (2020, § 7 Rz. 123).

¹³⁵Vgl. § 34a Abs. 1 S. 1 EStG.

¹³⁶Vgl. BMF v. 11.08.2008 - IV C 6 - S 2290-a/07/10001 BStBl 2008 I S. 838 Rz. 11-16.

¹³⁷Vgl. Gragert und Wißborn (2007, Rz. 2559).

Für die Nachversteuerung gilt eine Verwendungsreihenfolge, nach der bestimmt wird, welche Gewinne als zuerst entnommen gelten. Beginnend mit den positiven steuerfreien Gewinnen, folgen die positiven steuerpflichtigen Gewinne des laufenden Jahres. Danach folgen nicht entnommene und nach § 34a EStG begünstigte Gewinne der Vorjahre (die nachversteuerungspflichtigen Gewinne der Vorjahre) und schließlich steuerfreie nicht entnommene und mit dem persönlichen Einkommensteuersatz versteuerte Gewinne der Vorjahre. Letzteres bedeutet, dass ursprünglich steuerfreie Gewinne, die nicht entnommen wurden, im Rahmen eines nachversteuerungspflichtigen Betrags, eine Nachversteuerung auslösen können. Allgemein führt die dargestellte Verwendungsreihenfolge zu einer potenziellen und kritisierten Erfassung der versteuerten Altgewinne, regelbesteuerten Gewinne und eben steuerfreien Gewinne, die nicht postwendend entnommen wurden.¹⁴⁶

3.2.5. Belastungswirkung

Mit der Thesaurierungsbegünstigung liegt grundsätzlich keine dauerhafte Minderung der Steuer vor, sondern vielmehr eine Verschiebung eines Teils der Steuerzahlung in die Zukunft. Daraus ergibt sich für den Steuerpflichtigen eine Stundungswirkung, die mit einem positiven Zinseffekt einhergeht. Nominell liegt die Steuerbelastung bei Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung indes auf einem höheren Niveau als die Belastung mit dem Regelsteuersatz. Der eigentliche Vorteil ergibt sich daher erst, wenn der temporäre Thesaurierungsvorteil den Nachversteuerungsnachteil übersteigt.¹⁴⁷ Bevor ein Antrag für die Nutzung der Tarifoption gestellt wird, sollten verschiedene Parameter geprüft werden. Dazu zählen die zukünftige Gewinn- und Entnahmeplanung, also im engeren Sinne die Thesaurierungsdauer, die Einkommensteuerverhältnisse des Mitunternehmers, der lokale Gewerbesteuerhebesatz, die Finanzierungsstrategie der Gesellschaft sowie die interne Rendite im Betriebsvermögen. Für Zinsvorteile kommt es nicht auf die seit Jahren andauernde Niedrigzinsperiode an, sondern vor allem auf die deutlich höhere Eigenkapitalverzinsung bei Innenfinanzierung.¹⁴⁸

Tabelle 2 gibt, anhand eines einfachen Barwertvergleiches, erste Hinweise darauf, ab welcher Thesaurierungsdauer in Abhängigkeit des Einkommensteuersatzes und der internen Rendite, die Thesaurierungsbegünstigung vorteilhaft ist. Man erkennt am markierten Bereich, dass sich eine Vorteilhaftigkeit mit geringerer Thesaurierungsdauer erst unter Annahme einer nahe dem Spitzensteuersatz liegenden Steuerbelastung einstellt. Für Mitunternehmer, deren Einkommensteuersatz unter 28,25 % liegt, kann die Thesaurierungsbegünstigung naturgemäß nicht vorteilhaft sein.¹⁴⁹ Die Tabelle verdeutlicht, dass eine Inanspruchnahme der Begünstigung reiflicher Vorüberlegung bedarf und der Planungshorizont entsprechend weit reichen sollte.

¹⁴⁶Vgl. Hey (2007, 925).

¹⁴⁷Vgl. Kessler und Pfuhl (2009, 71).

¹⁴⁸Vgl. Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, 9).

¹⁴⁹Vgl. Jacobs et al. (2015, 609).

Für viele Mitunternehmer stellen die gewerblichen Einkünfte ihre einzige Einnahmequelle dar. Von einer hundertprozentigen Thesaurierung kann daher im Regelfall nicht ausgegangen werden. In der Regel werden zumindest die auf den Gewinn entfallenden Steuern, d.h. Gewerbesteuer, Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag, entnommen.¹⁵⁰ Das Vorgehen ist zwar grundsätzlich nicht systemwidrig, widerspricht aber dem Ziel des Gesetzgebers, die Besteuerung an die der Kapitalgesellschaften anzugleichen.¹⁵¹ Da die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben, inkl. der Ertragsteuern, bei Kapitalgesellschaften der gleichen Steuerbelastung unterliegen wie thesaurierte Gewinne, stellt die Reduzierung des Thesaurierungsvolumens bei Personengesellschaften, einen gravierenden Nachteil dar.¹⁵²

3.3. Das Optionsmodell nach dem KöMoG

3.3.1. Ziele des Gesetzgebers

Dass die Option zur Besteuerung nach dem Regime einer Kapitalgesellschaft mit dem Ziel der Erreichung einer rechtsformneutralen Besteuerung keine neue Idee ist, belegt nicht zuletzt der Entwurf des § 4a KStG-E im Jahr 2000.¹⁵³ Trotz der damaligen Ablehnung des Gesetzesentwurfs, blieb die Grundidee attraktiv. In jüngster Zeit sprachen sich Politik und Berufsstände daher für eine Einführung eines Optionsmodells aus.¹⁵⁴

Der Gesetzgeber führt mit dem Gesetzesentwurf rechtfertigend aus, dass das KöMoG eine Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit insbesondere für international tätige Familienunternehmen in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft (KG) oder offenen Handelsgesellschaft (OHG) darstellt.¹⁵⁵ Damit nimmt der Gesetzgeber Bezug auf die Tatsache, dass sich Personengesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften¹⁵⁶ mit systematischen Diskrepanzen als auch Unterschieden des Besteuerungsverfahrens im Vergleich zu Kapitalgesellschaften konfrontiert sehen. Erhebliche Abweichungen sowohl bei Steuerbelastung als auch hinsichtlich des durch die Besteuerungskonzeption verursachten Bürokratieaufwands sind die Folge. Darüber hinaus sind die nationalen Besonderheiten der Besteuerung von Personengesellschaften auf internationaler Ebene weitestgehend unbekannt.¹⁵⁷ Während zwar die transparente Besteuerung im internationalen Rahmen von einigen Staaten praktiziert wird, ist ein zweistufiges Gewinnermittlungsverfahren inklusive der Besonderheiten von Sonderbetriebsvermögen, Sondervergütungen und Sonderbetriebsausgaben

¹⁵⁰Vgl. Kessler und Pfuhl (2009, 69).

¹⁵¹Vgl. Hey (2007, 927).

¹⁵²Vgl. Kessler und Pfuhl (2009, 69).

¹⁵³Vgl. BT-Drs. 14/2683 v. 15.02.2000.

¹⁵⁴So Bundeswirtschaftsminister Peter Altmaier, der das Optionsmodell 2019 als ein Kernelement für eine Unternehmensteuerreform betitelte, vgl. Altmaier (2019); Weitere Befürworter: IDW, vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (2019); Steuerfachausschuss CDU/CSU-Fraktion, vgl. CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag (2019); Bundesfinanzminister Olaf Scholz, vgl. Scholz (2020).

¹⁵⁵Vgl. Bundesfinanzministerium (2021).

¹⁵⁶Nachfolgend vereinfachend „Personengesellschaften“ genannt.

¹⁵⁷Vgl. BR-Drs. 244/21 v. 26.03.2021, 1.

Tabelle 2: Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung (Dauer in Jahren)
(Quelle: in Anlehnung an Kessler und Pfuhl (2009, S. 72))

ESst-Satz	Rendite 5 %	Rendite 10 %	Rendite 20 %
25 %	-	-	-
30 %	69	35	18
35 %	31	16	9
40 %	15	8	4
42 %	9	5	1
45 %	2	1	1

die Ausnahme und erfreut sich wenig bis keiner internationalen Bekanntheit.¹⁵⁸ Da die Wahl der Besteuerungskonzeption nunmehr in die Disposition der Gesellschafter gestellt werden soll, soll die internationale Besteuerung vereinfacht werden. Zudem sollen Unterschiede im Hinblick auf die Steuerlast der Kapitalgesellschaft beseitigt werden.¹⁵⁹ Im Gesetz wird dies mithilfe des § 1a KStG (Option zur Körperschaftbesteuerung) verankert.¹⁶⁰ Zivilrechtlich bleibt die Personengesellschaft damit als solche bestehen, während sie materiell- und verfahrensrechtlich als Kapitalgesellschaft zu behandeln ist.¹⁶¹

3.3.2. Wirkungsweise und Folgen der Inanspruchnahme

§ 1a KStG ist, dem Gesetzeswortlaut folgend, anwendbar für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften.¹⁶² Neben der namentlich genannten OHG und KG, ist auch ihre kapitalistische Ausgestaltung als GmbH & Co. KG zur Option berechtigt.¹⁶³ Ausgeschlossen sind hingegen Einzelunternehmer und andere Personengesellschaften wie die GbR.¹⁶⁴ Begründet wird dies mit dem Wegfall der Auseinandersetzung mit komplexen und ggf. beratungsintensiven steuerlichen Alternativen. Unter internationalen Gesichtspunkten ist beachtenswert, dass Gesellschaften, die in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, körperschaftsteuerpflichtig sind oder die nach ausländischem Recht zur Körperschaftbesteuerung optieren können, ebenfalls zur Option nach § 1a KStG berechtigt sind.¹⁶⁵ Ob vermögensverwaltende Personengesellschaften ebenfalls von dem Anwendungsbereich des KöMoG erfasst werden, ist bislang nicht explizit bestätigt, in der Literatur wird aber weitestgehend davon ausgegangen.¹⁶⁶

Von den Gesellschaftern ist zur Inanspruchnahme der Option ein unwiderruflicher Antrag zu stellen. Da gem. § 1a Abs. 1, S. 1 Hs. 2 KStG die sinngemäße Anwendung des § 217 Abs. 1 UmwG gilt,¹⁶⁷ müssen alle Gesellschafter einstimmig zustimmen.¹⁶⁸ Je nach Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags kann aber auch eine Mehrheitsentscheidung ausreichen. Diese müsste allerdings mind. 75 % der abgegebenen Stimmen umfassen.¹⁶⁹ Da es sich bei der Option wortgetreu um ein Wahlrecht handelt, besteht mithin keine Pflicht dieses auszuüben. Der Antrag muss spätestens einen Monat vor dem Wirtschaftsjahr gestellt werden, ab dem die Option in Anspruch genommen wird, sodass ein rückwirkender Antrag keine Berücksichtigung findet.¹⁷⁰ Das Optionsmodell findet erstmals Anwendung im Veranlagungszeitraum 2022.¹⁷¹ Eine zeitliche Bindung der Option sieht der Gesetzgeber nicht vor, sodass ein Wechsel grundsätzlich vor jedem Wirtschaftsjahr zulässig ist. Aufgrund des erheblichen Mehraufwands in der Umstellungsphase ist ein derartig kurzer Umstellungsrhythmus wohl als Ausnahmefall anzusehen. Auch löst der fiktive Formwechsel die siebenjährige Behaltfrist nach § 22 UmwStG aus, sodass sich ein Rückformwechsel (sog. Rückoption,¹⁷² auf die im Folgenden näher eingegangen wird) schädlich auf die Steuerneutralität auswirken dürfte. Unter Wahrung der erwartungsgemäß angestrebten Steuerneutralität ergibt sich eine Bindedauer der Option von sieben Jahren.¹⁷³ Die Gesellschaft wird im Gesetzeswortlaut zur „optierenden Gesellschaft“¹⁷⁴ und wird für Zwecke der Einkommensbesteuerung wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt. Es gelten entsprechend grundsätzlich alle Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes, des Einkommensteuergesetzes, des Umwandlungssteuergesetzes, des Investmentsteuergesetzes, des Außensteuergesetzes und des Zerlegungsgesetzes. Ausgenommen sind aber Regelungen, die ausschließlich von Kapitalgesellschaften erfüllt werden können. Indes bleibt fraglich, ob eine optierende Gesellschaft als Organgesellschaft

¹⁵⁸Vgl. Prinz (2019); als Ergebnis dieser Koordinationsprobleme ausländischer Fiski, lassen sich „Kopfstände“ der Rechtsprechung und des Gesetzgebers wie etwa der § 50d Abs. 10 EStG oder § 4i EStG nennen, vgl. Brühl und Weiss (2021a, 890).

¹⁵⁹Vgl. Adrian und Fey (2021, 309).

¹⁶⁰Vgl. Wiedmann (2021, 2); sowie BR-Drs. 244/21 v. 26.03.2021, 2.

¹⁶¹Vgl. Haug (2021, 410).

¹⁶²Vgl. BR-Drs. 267/21 v. 04.06.2021, Art.1; § 1a Abs. 1 S. 1 KStG n.F.

¹⁶³Vgl. Brühl und Weiss (2021a, 889).

¹⁶⁴Vgl. Mayer und Käshammer (2021, 1301).

¹⁶⁵Vgl. Adrian und Fey (2021, 309).

¹⁶⁶Vgl. Haug (2021, 411); gilt nicht für nicht gewerblich geprägte vermögensverwaltende PersGes, vgl. Böttcher (2021, 170); a.A. soweit gem. § 21 UmwStG Anteile an einer KapGes zum Gesamthandsvermögen zählen: Demuth (2021, 22.243).

¹⁶⁷Vgl. BR-Drs. 244/21 v. 26.03.2021, 18.

¹⁶⁸Vgl. Prinz (2021, 917).

¹⁶⁹Vgl. § 217 Abs. 1 UmwG.

¹⁷⁰Vgl. Mayer und Käshammer (2021, 1302).

¹⁷¹Vgl. Dreßler und Kompolek (2021, 302)

¹⁷²Vgl. KöMoG, Art 1, § 1a Abs. 4 S. 1 KStG.

¹⁷³Vgl. Cordes und Kraft (2021, 409).

¹⁷⁴Vgl. KöMoG, Art 1, § 1a Abs. 1 S. 1 KStG.

gem. §§ 14, 17 KStG in Betracht kommen kann.¹⁷⁵ Es gelten für die optierende Gesellschaft lediglich die Regelungen für Kapitalgesellschaften, die die Besteuerung nach dem Einkommen betreffen. Für die übrigen Gesetze besteht die optierende Gesellschaft weiterhin in ihrer Rechtsform als Personengesellschaft. Im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung sowie aus grunderwerbsteuerlicher Sicht ergeben sich somit Gestaltungspotenziale.¹⁷⁶ Es bedarf in diesem Zusammenhang aber der Klärung einiger offener Fragen, wie bspw. ob das begünstigte Vermögen gem. § 13b ErbStG, auch das Sonderbetriebsvermögen einer optierenden Personengesellschaft umfasst.¹⁷⁷

Da die Personengesellschaft seit jeher ein selbstständiges Steuersubjekt für die Gewerbesteuer darstellt, wäre zunächst zu erwarten, dass sich für die optierende Gesellschaft kaum eine Änderung ergibt. Da jedoch Partnerschaftsgesellschaften bislang nicht kraft Rechtsform als gewerbesteuerpflichtig zu klassifizieren waren, aber dem Gesetzeswortlaut¹⁷⁸ folgend, auch im Gewerbesteuergesetz wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln sind, lässt sich bereits eine signifikante Veränderung benennen. Nach Auslegung des Gesetzes, das die steuerliche Behandlung einer Kapitalgesellschaft vorschreibt, werden außerdem der personengesellschaftliche Freibetrag für die Gewerbesteuer in Höhe von EUR 24.500 die Anrechnung nach § 35 EStG für die Mitunternehmer sowie besondere Kürzungsbetrag für Zuwendungen in den Vermögensstock von Stiftungen (§ 9 Nr. 5 Satz 9 ff. GewStG) entfallen.¹⁷⁹ Für die optierende Gesellschaft können etwaige Verluste auf Ebene der Mitunternehmer nicht mehr genutzt werden, da im Rahmen der Körperschaftbesteuerung eigene Verlustvorträge/-rückträge gebildet werden.¹⁸⁰ Verlustvorträge für Zwecke der Gewerbesteuer gehen ebenfalls unter, da sich mit der optierenden Gesellschaft das Steuersubjekt verändert.¹⁸¹ Auch die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG oder die flexible Übertragung von Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 3, 5 EStG fallen weg. Sollten sich die Gesellschafter auf eine zukünftige Besteuerung als Kapitalgesellschaft verständigt

haben, findet der Übergang von der transparenten zur intransparenten Besteuerung nach den Regeln des Formwechsels (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG) statt. Das Ende des letzten Wirtschaftsjahres vor der Option definiert dabei den Einbringungszeitpunkt. Es gelten gem. § 25 Satz 1 UmwStG die Vorschriften über die Einbringung von Betriebsvermögen gem. §§ 20 bis 23 UmwStG entsprechend.¹⁸² Daraus resultiert einerseits die Möglichkeit, die Buchwerte der Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft fortzuführen oder andererseits einen Teil oder die vollständigen stillen Reserven steuerlich aufzudecken. Für die Nutzung der Steuervergünstigungen der §§ 20 ff. UmwStG müssen aber zusätzlich funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens der Personengesellschaft übertragen werden.¹⁸³ Hiervon betroffen ist insbesondere das im Eigentum eines Gesellschafters befindliche Sonderbetriebsvermögen, welches im Wege der Einzelrechtsnachfolge gesondert zu übertragen wäre. Die Finanzverwaltung hat bezogen auf den Formwechsel bereits klargestellt, dass eine Nutzungsüberlassung der übernehmenden Gesellschaft von Wirtschaftsgütern nicht ausreichen soll.¹⁸⁴ Sonderbetriebsvermögen, welches nicht übertragen wird, stellt eine Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters dar¹⁸⁵ und ist nach den allgemeinen einkommensteuerlichen Vorschriften zu behandeln. Somit müssten gem. § 6 Abs. 5 S. 2 EStG die stillen Reserven aufgedeckt werden. Eine detaillierte Identifikation des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens ist aus diesem Grund vor Ausübung der Option unumgänglich.¹⁸⁶ Darüber hinaus müssen, um eine Übertragung zu Buchwerten möglich zu machen, die Passivposten (ohne Eigenkapital) einen geringeren Wert ausmachen, als die Aktivposten.¹⁸⁷ Anderenfalls käme es auch in diesem Fall zu einer Besteuerung der stillen Reserven. Um dem System des steuerlichen Einlagekontos (gem. § 27 KStG) von Kapitalgesellschaften gerecht zu werden, wird das im Einbringungszeitpunkt ausgewiesene steuerbilanzielle Eigenkapital der Personengesellschaft zu dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos der optierenden Gesellschaft umgeformt.¹⁸⁸ Dies umfasst in der Regel das gesamte Eigenkapital, da eine Personengesellschaft kein Nennkapital besitzt. Im Eigenkapital enthalten sind Einlagen der Gesellschafter sowie thesaurierte Gewinne, die bereits auf Ebene der Gesellschafter ertragsteuerlich berücksichtigt wurden. Eine Ausschüttung nach einer Ausübung des Wahlrechts zur Körperschaftbesteuerung muss aus dem steuerlichen Einlagekonto erfolgen. Somit lässt sich eine Doppelbesteuerung vermeiden. Anderenfalls würden die Beträge erneut einer

¹⁷⁵Einige Autoren sind der Auffassung, dass dies steuerrechtlich möglich sei, jedoch an der gesellschaftsrechtlichen Komponente eines Ergebnisabführungsvertrags (EAV) scheitern könne, Sicherheit gäbe demnach erst der Gesetzgeber oder die Finanzverwaltung, vgl. Cordes und Kraft (2021, 406); Demuth (2021, 22.248). Andere Autoren sehen kein Hindernis im EAV und halten die Organschaft für möglich, vgl. Mayer und Käshammer (2021, 1308); Prinz (2021, 918).

¹⁷⁶Während die Gesellschaft ertragsteuerlich von der niedrigen Körperschaftbesteuerung profitiert, kann sie erbschaft- und grunderwerbsteuerlich als PersGes von den §§ 5, 6 GrEStG oder §§ 13a, 13b ErbStG profitieren, vgl. Mayer und Käshammer (2021, 1305). Entschieden kritisiert von Wacker in Schön und Schindler (2019, 16).

¹⁷⁷Hier gehen Literaturmeinungen auseinander. Einerseits die Feststellung als weiterhin fiktives SBV, vgl. Demuth (2021, 22.252); ä.A.: Böttcher (2021, 172); Mayer und Käshammer (2021, 1305); dagegen Nichtanwendbarkeit der Vorschrift, da SBV an das einkommensteuerliche BV anknüpft, vgl. Adrian und Fey (2021, 311).

¹⁷⁸Vgl. § 2 Abs. 8 GewStG-E gilt für eine „optierende Gesellschaft i.S.d. § 1a KStG“

¹⁷⁹Vgl. Adrian und Fey (2021, 309).

¹⁸⁰Vgl. Brühl und Weiss (2021a, 895).

¹⁸¹Vgl. Weggenmann (2021, M19).

¹⁸²Vgl. Dorn und Dibbert (2021, 163).

¹⁸³Vgl. BFH vom 8.6.2011, I B 15/11, BFH/NV 2011, 1748, Dorn und Dibbert (2021, 164).

¹⁸⁴Vgl. BfE, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I, 1314 Rz. 25.01 i.V.m. Rz. 20.06.

¹⁸⁵Vgl. BfE, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I, 1314, Rz. 20.08; Brühl und Weiss (2021b, 947).

¹⁸⁶Sind die Voraussetzungen des § 25 UmwStG nicht erfüllt, führt dies aber nicht zu einer gescheiterten Optionsausübung, sondern lediglich zu einer Versagung der Buchwertfortführung, vgl. Böttcher (2021, 169).

¹⁸⁷Vgl. § 20 Abs. 2, S.2, Nr 2 UmwStG.

¹⁸⁸Vgl. Art. 1 KöMoG, § 1a Abs. 2 KStG.

Besteuerung unterliegen. Variable Gesellschafterkonten sind in diesem Zusammenhang nicht als Eigenkapital zu klassifizieren. Positive Ergänzungsbilanzen werden gegen einen passiven steuerlichen Ausgleichsposten gebucht und erhöhen das steuerliche Einlagekonto. Ist die Ergänzungsbilanz negativ, werden die saldierten Werte der Wirtschaftsgüter in die Steuerbilanz eingestellt und es verringert sich der dem steuerlichen Einlagekonto zugeführte Betrag. Bei einem negativen Betrag kommt es gem. § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG zu einer (Teil-)Aufdeckung der stillen Reserven. Es wird somit kein aktiver Ausgleichsposten gebildet und das steuerliche Einlagekonto wird nicht negativ.¹⁸⁹

Entscheiden sich die Gesellschafter nach Ausübung der Option um und wünschen eine Rückkehr zur Besteuerung nach dem Transparenzprinzip, sieht der § 1a Abs. 4 KStG eine sog. Rückoption vor. Ähnlich zur Option zur Körperschaftbesteuerung soll der Antrag einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres erfolgen, ab dem die Besteuerung wieder nach dem Transparenzprinzip erfolgen soll und kann demnach nicht rückwirkend gestellt werden. Der fiktive Formwechsel im Fall der Rückoption bemisst sich nach § 9 S.1, 2 UmwStG¹⁹⁰ (für gewerbesteuerliche Zwecke i.V.m. § 18 UmwStG¹⁹¹). Beachtlich ist, dass eine Rückoption auch automatisch ausgelöst werden kann, sofern die Voraussetzungen des § 1a KStG wegfallen. Dies ist explizit der Fall, wenn bspw. der vorletzte Gesellschafter ausscheidet, was zu einer zivilrechtlichen Beendigung der Gesellschaft führt.¹⁹² Bei den fiktiven Formwechseln der Option und Rückoption sind die Sperrfristen des § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG zu beachten. Fraglich ist bis dato, ob die frühzeitige Rückoption selbst eine Sperrfristverletzung darstellen könnte,¹⁹³ gleichwohl sie lediglich den Ausgangsstatus wiederherstellen würde.

3.3.3. Gewinnermittlung und Besteuerung

Die Gewinnermittlung der optierenden Gesellschaft folgt den für Kapitalgesellschaften geltenden Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes.¹⁹⁴ Abweichend zu der vorherigen Behandlung von schuldrechtlichen Verträgen als Sonderbetriebseinnahmen, gelten diese nun für die optierende Gesellschaft als steuerlich maßgebend. Als Betriebseinnahmen oder -ausgaben haben sie Einfluss auf den erzielten Gewinn, welcher schließlich der Besteuerung unterliegt. Somit

werden sämtliche Vergütungen für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern umgewandelt in die entsprechenden Einkunftsarten: Der Mitunternehmer erhält daraus folgend, wie ein Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung¹⁹⁵ oder auch sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG.¹⁹⁶ Analog zur Kapitalgesellschaft kann es zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern zu verdeckten Gewinnausschüttungen oder Einlagen kommen, die das Einkommen der optierenden Gesellschaft nicht mindern, bzw. erhöhen dürfen.¹⁹⁷ Außerdem ist zu beachten, dass die optierende Gesellschaft für ihre operativ tätigen Gesellschafter aus lohnsteuerlicher Sicht zum Arbeitgeber wird und somit die Führung von Lohnkonten, die Erstellung von Lohnsteuerbescheinigungen oder auch die Abführung der Lohnsteuer notwendig werden.¹⁹⁸

Die Beteiligung selbst wird für Zwecke der Besteuerung wie eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft behandelt.¹⁹⁹ Die Anteile am Gewinn werden dem Gesetz folgend zu Einkünften aus Kapitalvermögen und unterliegen der gewöhnlichen Dividendenbesteuerung. Grundsätzlich unterliegen Ausschüttungen in das Privatvermögen einer natürlichen Person der Abgeltungsteuer nach dem gesonderten Tarif des § 32d EStG i.H.v. 25 %, welche mit dem Kapitalertragsteuerabzug im Regelfall abgegolten ist.²⁰⁰ Demnach unterliegen die Gewinnanteile der Kapitalertragsteuer, sobald sie entnommen werden oder eine Ausschüttung verlangt werden kann. Aus dieser gesonderten Besteuerung resultiert der Ausschluss der Dividenden aus der Summe der Einkünfte und somit kein Einbezug in den progressiven Steuertarif nach § 32a EStG.²⁰¹ Wird die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten, unterliegen die Gewinnanteile dem Teileinkünfteverfahren (TEV) gem. § 3 Nr. 40 lit. d EStG.²⁰² Die Thesaurierung von Gewinnen auf Unternehmensebene wird ohne die Versteuerung auf Gesellschafterebene möglich. Auch das Wahlrecht zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens oder – bei Kapitalgesellschaften als Gesellschafter – die Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG zur 95 %-igen Steuerbefreiung der Dividenden sollen für die optierende Gesellschaft möglich sein. Im Fall einer Kapitalgesellschaft als Gesellschafter sind grundsätzlich auch Veräußerungsgewinne nach den Vorschriften des § 8b Abs. 2 KStG zu behandeln. Allerdings müssen dabei die Sperrfristen des § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG beachtet werden. Da in den meisten Fällen die Buchwertfortführung (§ 20

¹⁸⁹Vgl. Demuth (2021, 22.246f).

¹⁹⁰Vgl. Art. 1 KöMoG, § 1a KStG

¹⁹¹Bisher gibt es keinen Ausschluss des § 18 Abs. 3 UmwStG, sodass bei Aufgabe oder Veräußerung innerhalb von 5 Jahren nach Rückoption, ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn der GewSt unterliegt und keine Anrechnung nach § 35 EStG zulässig ist, vgl. Mayer und Käshammer (2021, 1303).

¹⁹²Vgl. BR-Drs. 244/21, 22. Es gilt dann die Umwandlung auf den letzten verbleibenden Gesellschafter. Sollte dieser kein geeigneter Rechtsträger nach § 1 Abs. 1 Nr. 1.3.4 UmwStG sein, gilt das gesamte Vermögen als an den letzten Gesellschafter ausgeschüttet, vgl. Rätke und Tiede (2021, 486).

¹⁹³Abl. Mayer und Käshammer (2021, 1305); zust. Cordes und Kraft (2021, 409); Demuth (2021, 22.245).

¹⁹⁴Vgl. Rätke und Tiede (2021, 482).

¹⁹⁵Einnahmen aus der Vermietung von Grundstücken dürften grundsätzlich nicht vorkommen, weil sie i.R.d. fiktiven Formwechsels als funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen auf die Gesellschaft übergegangen sein sollten, anderenfalls wäre dringend eine Betriebsaufspaltung zu prüfen, vgl. Rätke und Tiede (2021, 483).

¹⁹⁶Vgl. Böttcher (2021, 170).

¹⁹⁷Vgl. BR-Drs. 244/21, 21; Brühl und Weiss (2021a, 948); Demuth (2021, 22.249).

¹⁹⁸Vgl. Demuth (2021, 22.249).

¹⁹⁹Vgl. Art. 1 KöMoG, § 1a Abs. 3 S. 1 KStG.

²⁰⁰Montag in Tipke und Lang (2018, § 13 Rz. 8).

²⁰¹Vgl. Jacobs et al. (2015, 181).

²⁰²Vgl. § 1a Abs. 3 S. 4 KStG; Rätke und Tiede (2021, 483).

Abs. 2 S. 2 UmwStG) angestrebt werden wird, würde bei einer Veräußerung im Zweifel die Sieben-Jahresfrist verletzt werden und eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns I gem. § 22 Abs. 1 S. 3 UmwStG auslösen.²⁰³

4. Vergleich der Besteuerungsalternativen

4.1. Steuerbelastungsvergleich

„Steuern, die vermieden werden können, sind unnötige Kosten“.²⁰⁴ Treffend formuliert, zielt die Aussage von Haarmann auf die Bedeutung einer funktionierenden Steuerplanung zur Minimierung der Steuerlast. Dass die relative Steuerminimierung eine stark gewichtete Zielsetzung von Familienunternehmen darstellt,²⁰⁵ verwundert daher nicht. Mit einer Anpassung an die steuerlichen Rahmenbedingungen soll die Besteuerung dem Grunde, der Höhe und dem Zeitpunkt nach so beeinflusst werden, dass nach Besteuerung ein größtmöglicher Betrag verbleibt.²⁰⁶ Im konkreten Steuerbelastungsvergleich manifestiert sich schließlich das auf der Hand liegende Unterscheidungskriterium verschiedener Besteuerungsalternativen. Obschon ein Steuerbelastungsvergleich allein nicht allgemeingültig die Frage nach der besten Besteuerungsalternative beantworten kann, da er naturgemäß auf bestimmten Prämissen beruht und es nicht gelingen kann, den konkreten Einzelfall abzubilden, bildet er dennoch eine aussagekräftige Orientierungshilfe.²⁰⁷

Für den folgenden Vorteilhaftigkeitsvergleich wird für eine gegebene Datenkonstellation, die eine Familienpersonengesellschaft abbilden soll, die Grenzsteuerbelastung, differenziert nach der jeweiligen Besteuerungsalternative, berechnet. Dabei erfolgt eine Unterscheidung der Belastungswirkungen auf Ebene der Gesellschaft und der Mitunternehmer. Betrachtet werden auch Variationen der Ausgangsdaten und ihre Auswirkungen auf die Vorteilhaftigkeit. Es sollen die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Besteuerungsalternativen einer Familienpersonengesellschaft anhand eines Belastungsvergleichs auf Basis konkreten Zahlenmaterials verglichen werden. Für den Grundfall wird von einer Regelbesteuerung des Gewinnes ausgegangen. Für die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und das Optionsmodell nach § 1a KStG wird die Gesamtbelastung bei Thesaurierung, bei vollständiger Entnahme sowie hälftiger Entnahme des Gewinns dargestellt. Für die Vorschrift nach § 34a EStG wird außerdem der Fall der Entnahme der Einkommensteuer dargestellt, wie es in der Praxis üblich ist.

Der Grundfall ist wie folgt zu charakterisieren: Betrachtet wird eine OHG. Es erfolgt keine Differenzierung zwischen

verschiedenen Gesellschaftern.²⁰⁸ Es wird mit den Größen und Annahmen aus Tabelle 3 gerechnet.

Da die betrachteten Tarifvorschriften derzeit vorrangig ertragreiche Familienpersonengesellschaften adressieren, wird im Ausgangsfall mit einer Grenzbelastung mit dem Spitzensteuersatz i.H.v. 45 % gerechnet.²⁰⁹

4.2. Quantifizierung der Unterschiede und Analyse der Ergebnisse

4.2.1. Ausgangsfall - Entnahme der Gewinne

Im Ausgangsfall wird zunächst die Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft simuliert. Bei der OHG entspricht die Gewerbesteuerbelastung der steuerlichen Gesamtbelastung auf Ebene der Gesellschaft. Die übrige Besteuerung findet auf Mitunternehmerebene statt. Die Gewerbesteuer und damit die Gesamtbelastung auf Unternehmensebene beträgt EUR 257.138.²¹⁰ Auf Ebene der Mitunternehmer kommt es zu einer Besteuerung mit der Einkommensteuer. Die Gewerbesteuer gilt dabei als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe und ist aus diesem Grund Bestandteil des Gewinns. Daraus ergibt sich für diesen Fall ein zu versteuerndes Einkommen i.H.d. Gewinns der Gesellschaft. In Tabelle 7 ist die Berechnung kurz skizziert. Es wird sowohl die erste Gewinnermittlungsstufe auf Ebene der Gesellschaft ersichtlich als auch die zweite Gewinnermittlungsstufe auf Gesellschafterebene vereinfacht mit einem 100 %-igen Gewinnanteil sowie unter Berücksichtigung der Sonderbetriebsvergütungen dargestellt.

Die Einkommensteuer wird auf das gerundete zu versteuernde Einkommen berechnet. Es ergibt sich eine Bemessungsgrundlage i.H.v. EUR 1.500.000, d.h. folgende Berechnung: Tarifliche ESt: $0,45 \times 1.500.000 = 675.000$. Auf die tarifliche Einkommensteuer erfolgt im nächsten Schritt die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung gem. § 35 EStG. Hinsichtlich des Anrechnungsvolumens ist die Steuerermäßigung einerseits beschränkt auf die Einkommensteuer, die auf die gewerblichen Einkünfte entfällt²¹¹, andererseits auf die tatsächlich entrichtete Gewerbesteuer und schließlich auf den 4-fachen²¹² GewSt-Messbetrag.²¹³ Im vorliegenden Fall stellt der pauschalierte Anrechnungsbetrag die niedrigste Größe dar.²¹⁴ Somit darf er vollständig angerechnet werden und die Berechnung der festzusetzenden ESt erfolgt: $675.000 - 207.789 = 467.211$. Die steuerliche Gesamtbelastung ergibt sich daraus wie in Tabelle 5 dargestellt.

²⁰⁸Es unterliegen alle Gesellschafter einem einheitlichen Grenzsteuersatz und eine Differenzierung hätte eine unzureichende Relevanz für die Vergleichbarkeit der Gesamtsteuerbelastung.

²⁰⁹Die Kirchensteuer und etwaige Freibeträge bleiben aufgrund unzureichender Relevanz außer Betracht, es wird allerdings der Arbeitnehmer-Pauschbetrag für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit abgezogen.

²¹⁰Eine detaillierte Berechnung der Gewerbesteuer sowie der Hinzurechnungsbeträge und Kürzungen ist dem Anhang 2 (S. 84) zu entnehmen.

²¹¹Im vorliegenden Beispiel gibt es lediglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

²¹²Vgl. Corona-Steuerhilfegesetz II in der Fassung vom 29.06.2020, BGBl 2020 I S.1513.

²¹³Vgl. BMF v. 03.11.2016 - IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003 BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 5-7.

²¹⁴Vergleich der drei Beschränkungen in Anhang 3, S. 85.

²⁰³Vgl. Brühl und Weiss (2021a, 949).

²⁰⁴Haarmann (2015, 26). Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind Steuern nichts anderes als Kosten, weshalb sie minimiert werden sollten, vgl. Taetzner in Wehrheim und Heurung (2007, 477).

²⁰⁵Vgl. Fischer (2019, 318).

²⁰⁶Vgl. Jacobs (2016, 885).

²⁰⁷Vgl. Pfuhl (2014, 157).

Tabelle 3: Parameter des Ausgangsfalls
(Quelle: eigene Darstellung)

	Summe (in €)
Gewinn v. St. (v. Abzug von Gesellschaftervergütungen)	1.500.000
Gehalt Gesellschafter-Geschäftsführer	100.000
Mietaufwendungen an Gesellschafter	22.000
Verbindlichkeiten (Darlehen) FK-Zins: 8 % p.a.	850.000
Miet-/Leasingzahlungen, davon:	590.000
- bew. WG	270.000
- unbew. WG	240.000
- Rechte (Lizenzen, etc.)	80.000
Einheitswert der Grundstücke	400.000
Gewerbesteuerhebesatz (Bochum)	495 %

Tabelle 4: Berechnung des zu versteuernden Einkommens
(Quelle: eigene Darstellung)

		Gesellschafter
Beteiligung		
Gewinn v.St. und		
vor Abzug Gesellschaftervergütungen:		1.500.000,00
– Geschäftsführergehalt		-100.000,00
– Miete		-22.000,00
= Gewinn v.St.		1.078.000,00
davon		1.078.000,00
+ Geschäftsführergehalt		100.000,00
+ Mieteinkünfte		22.000,00
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb = zVE		1.500.000,00

Tabelle 5: Gesamtsteuerbelastung bei Regelbesteuerung
(Quelle: eigene Darstellung)

Gesamtbelastung	
GewSt	257.138
Est	467.211
SolZ	25.697
Gesamtsteuerlast	750.046
Steuerquote	50,00 %

4.2.2. Vollthesaurierung mit Thesaurierungsbegünstigung

Bei der Berechnung der Gesamtsteuerlast ist im Fall der Vollthesaurierung zu berücksichtigen, dass die Gewerbesteuer für die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG eine nichtabzugsfähige Betriebsausgabe darstellt und keine Entnahme.²¹⁵ Aus diesem Grund reduziert sich die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer nicht um die Gewerbesteuer, während sie den begünstigungsfähigen Gewinn selbst mindert. Bei Vollthesaurierung verbleibt der Betrag der Gewerbesteuer durch die außerbilanzielle Hinzurechnung und qualifiziert sich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im vorliegenden Belastungsvergleich, welcher Tabelle 6 zu entnehmen ist, wird die Gewerbesteuer mit dem Grenzsteu-

ersatz i.H.v. 45 % besteuert.²¹⁶

Außerdem wird der realitätsnähere Fall der Einkommensteuer-Entnahme dargestellt, d.h. dass die Einkommensteuer des Gesellschafters von dem Gewinn getragen werden soll und demnach als Entnahme die Bemessungsgrundlage der Thesaurierungsbegünstigung schmälert. Essentiell für eine Einschätzung der Vorteilhaftigkeit ist die Fragestellung, ob eine Nachversteuerung zu einem späteren Zeitpunkt ausgelöst wird. In der nachstehenden Tabelle ist einerseits die Thesaurierung, andererseits die Entnahme der Gewinne mit einhergehender Nachversteuerung unter Anwendung des

²¹⁵Vgl. Kanzler und Kraft (2021, § 34a Rz. 135).

²¹⁶Grundsätzlich wäre aber auch eine andere Tarifstufe des § 32a EStG denkbar, wenn die Gewerbesteuer in diesem Fall die einzigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellt und ihrer Höhe nach nicht mehr den Spitzensteuersatz rechtfertigt.

§ 34a EStG, dargestellt. Sehr gut ersichtlich ist die Nachteiligkeit der Thesaurierungsbegünstigung bei Auslösung einer Nachversteuerung. Die ursprünglichen 50,00 % Gesamtsteuerbelastung erhöhen sich auf 50,63 %, bzw. 50,30 % bei Entnahme der ESt. Auf der anderen Seite zeigt sich der einkommensteuerliche Vorteil, sofern die Thesaurierung erfolgt und eine Nachversteuerung ausbleibt. In diesem Fall liegt die Gesamtsteuerbelastung etwa 13 %-Punkte niedriger bei 36,80 % bzw. im realitätsnahen Fall der Entnahmen der Einkommensteuer um etwa 7 %-Punkte niedriger bei 43,69 %.

4.2.3. Vollthesaurierung mit Optionsmöglichkeit des KöMoG

Unter Berücksichtigung des Optionsmodells wird die Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft besteuert und ihre Gesellschafter wie die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft. Daraus ergeben sich Besonderheiten: Einerseits kommt es zu einer abweichenden Gewerbesteuerberechnung, da unter anderem der GewSt-Freibetrag für Personengesellschaften nicht mehr anwendbar ist und aufgrund des Trennungsprinzips die Bemessungsgrundlage um die ehemaligen Sonderbetriebseinnahmen gekürzt wird. Es ergibt sich eine Gewerbesteuer für die optierende Gesellschaft i.H.v. EUR 188.268.²¹⁷ Um darzustellen, wie sich das Optionsmodell einerseits bei Entnahme und andererseits bei Thesaurierung verhält, lässt sich ein ausschüttungsfähiger Gewinn berechnen, indem sämtliche auf Unternehmensebene anfallende Steuern, d.h. Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer, abgezogen werden. Wie Tabelle 7 zu entnehmen ist, verbleibt ein Betrag i.H.v. EUR 963.605.

Da die Sonderbetriebsvergütungen nun aufwandswirksam erfasst sind und nicht der Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft unterliegen, werden sie beim Gesellschafter mit dem persönlichen Einkommensteuersatz als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit belastet.²¹⁸ Bei einer Entnahme des ausschüttungsfähigen Gewinns wird dieser wie eine Dividende mit Kapitalertragsteuer i.H.v. 25 % belastet²¹⁹ und gilt i.R.d. Veranlagung mit der Abgeltungsteuer nach dem gesonderten Tarif des § 32d EStG mit dem Kapitalertragsteuerabzug als abgegolten.²²⁰ Auch für die Beurteilung der Vorteilhaftigkeit unter Berücksichtigung des Optionsmodells kommt es elementar darauf an, ob es zu einem späteren Zeitpunkt zu einer Entnahme kommt. Wie in Tabelle 8 dargestellt, erkennt man bei einer vollständigen Entnahme, dass sich die ursprünglichen 50,00 % Gesamtsteuerbelastung der Regelbesteuerung durch Inanspruchnahme des Optionsmodells und der Abgeltungsteuer auf 50,55 % erhöhen. Das TEV erweist sich im vorliegenden Fall als unvorteilhaft. Bei hohen Steuersätzen, wie im vorliegenden Beispiel i.H.v. 45 %, ist das Teileinkünfteverfahren grundsätzlich nicht vorteilhaft.²²¹ Wird nur ein Teil des Gewinns entnommen, erhöht

sich erwartungsgemäß der Vorteil zur Regelbesteuerung, kann hier nämlich keine anteilige Besteuerung erfolgen. Vergleicht man die Belastung bei Entnahme mit der Thesaurierungsbegünstigung, ist im statischen Vergleich aufgrund der Nachversteuerung kaum ein Unterschied zu erkennen. Betrachtet man den Fall der Thesaurierung, ist im Vergleich zum System der Regelbesteuerung, in dem die thesaurierten Gewinne voll versteuert werden, das Optionsmodell deutlich vorteilhafter mit einer Gesamtsteuerbelastung von etwa 34,38 %. Interessant ist die Erkenntnis, dass sich das Optionsmodell im vorliegenden Belastungsvergleich im Vergleich zur Thesaurierungsbegünstigung mit ESt-Entnahme bei Thesaurierung der Gewinne um über 9 %-Punkte vorteilhafter bemisst. Die Thesaurierungsbegünstigung wäre selbst, wenn die Einkommensteuer von außen zugeführt, d.h. eine Einlage getätigt wird, die nicht den Begünstigungsbetrag mindert, nicht die günstigere Alternative. Eine derartige Praxis könnte aber auch nicht als realistisch angenommen werden, sodass das Optionsmodell unter realen Bedingungen immer als günstigste Alternative zu werten ist.

4.2.4. Vergleich der Belastung bei Veränderungen der Parameter

Unter den getroffenen Annahmen lässt sich der Grundfall durch verschiedene Parameter variieren und evaluieren, unter welchen Umständen sich die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung bzw. des Optionsmodells aus Sicht der Steuerbelastung vorteilhaft zeigt.²²² Wie Tabelle 9 zu entnehmen ist, weist bei vollständiger Entnahme und einem persönlichen Steuersatz von 45 % häufig die Regelbesteuerung nach dem Regime der Personengesellschaften die niedrigste Gesamtsteuerbelastung auf. Bei hohen Geschäftsführer-Gehältern, welche dann mit dem persönlichen Steuersatz versteuert werden, verändert sich das Bild allerdings und die Besteuerung nach dem Regime der Kapitalgesellschaft ist vorteilhafter. Diese Beobachtung deckt sich mit Rechtsformvergleichen, welche bei besonders hohen Steuersätzen die Kapitalgesellschaft als günstigste Besteuerungsoption beschreiben.²²³

Naturngemäß ist im statischen Vergleich im Fall einer Gewinnentnahme die Besteuerung nach den Vorschriften des § 34a EStG immer nachteilig aufgrund der Nachversteuerung. Bei niedrigem Gewinn oder einem hohen Hebesatz ist die Besteuerung nach dem Regime der Kapitalgesellschaft der Thesaurierungsbegünstigung vorzuziehen – die Regelbesteuerung bleibt aber hier die vorteilhafteste Option. Im Fall eines hohen Gewinns ergibt sich für die Belastung mit dem Einkommensteuerspitzensatz eine annähernd gleiche Gesamtbelastung zwischen Besteuerung nach dem Transparenz- und dem Trennungsprinzip.

Im Fall einer Thesaurierung der Gewinne (Tabelle 10 zu entnehmen) erkennt man den klaren Vorteil der beiden Wahl-

²¹⁷Berechnung der Gewerbesteuer in Anhang 4, S. 86.

²¹⁸Es wird die Annahme getroffen, dass die Vergütungen fremdüblich sind und keine VGA darstellen.

²¹⁹Vgl. § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

²²⁰Montag in Tipke und Lang (2018, § 13 Rz. 8).

²²¹Vgl. Hey in Tipke und Lang (2018, § 11 Rz. 19).

²²²Die Nutzung des TEV ist wie bereits beschrieben bei hohen Steuersätzen, wie bspw. 42 % und 45 % nicht vorteilhaft, vgl. Hey in Tipke und Lang (2018, § 11 Rz. 19). Deswegen wurde auf die Darstellung verzichtet.

²²³Vgl. z.B. Cordes und Kraft (2021, 403f).

Tabelle 6: Belastungsvergleich Regelbesteuerung und § 34a EStG
(Quelle: eigene Darstellung)

	Regelbesteuerung		§ 34a EStG		§ 34a EStG ESt-Entnahme	
	Gewinn	Steuern	Gewinn	Steuern	Gewinn	Steuern
Gewinn v. St. (inkl. SoBil)	1.500.000		1.500.000		1.500.000	
Gewerbsteuer (HS 495%)	-257.138	257.138	-257.138	257.138	-257.138	257.138
Körperschaftsteuer						
SolZ						
Gewinn nach Steuern	1.242.862		1.242.862		1.242.862	
Unternehmensteuern		257.138		257.138		257.138
Saldo Entnahmen/Einlagen			-122.000		-707.292	
Begünstigungsbetrag			1.120.862		535.570	
tarifl. ESt	-675.000	675.000	-170.612	170.612	-433.993	433.993
ESt auf Begünstigungsbetrag			-316.644	316.644	-151.299	151.299
Anrechnung GewSt	207.788	-207.788	207.788	-207.788	207.788	-207.788
SolZ	-25.697	25.697	-15.371	15.371	-20.763	20.763
Gewinn n. St.	749.953		740.236		636.808	
Gesamtbelastung bei Thesaurierung		750.046		551.976		655.404
<i>Steuerquote</i>		<i>50,00 %</i>		<i>36,80 %</i>		<i>43,69 %</i>
Nachversteuerung/Abgeltung bei Entnahme						
1. Vollst. Entnahme			-196.701	196.701	-93.988	93.988
+SolZ			-10.819	10.819	-5.169	5.169
2. 50 % Entnahme			-98.350	98.350	-46.994	46.994
+SolZ			-5.409	5.409	-2.585	2.585
Gesamtbelastung bei Entnahme		750.046		759.495		754.561
1. Vollst. Entnahme		750.046		759.495		754.561
<i>Steuerquote</i>		<i>50,00 %</i>		<i>50,63 %</i>		<i>50,30 %</i>
2. 50 % Entnahme		750.046		655.736		704.983
<i>Steuerquote</i>		<i>50,00 %</i>		<i>43,72 %</i>		<i>47,00 %</i>

Tabelle 7: Berechnung ausschüttungsfähiger Gewinn der optierenden Gesellschaft
(Quelle: eigene Darstellung)

Gewinn v.St. und vor Abzug Gesellschaftervergütungen	1.500.000
– Geschäftsführergehalt	-100.000
– Miete an A	-22.000
zu versteuernder Gewinn	1.378.000
– KSt Tarifbelastung (15 %)	-206.700
– SolZ auf KSt	-11.369
– Gewerbesteuer	-196.327
= ausschüttungsfähiger Gewinn	963.605

rechte nach § 34a EStG und § 1a KStG. Die Regelbesteuerung, die auch bei Thesaurierung den vollen Gewinn mit dem persönlichen Einkommensteuersatz belastet, kann nicht mehr vorteilhaft werden. Vergleicht man die beiden übrigen Besteuerungsalternativen ist die Optionsbesteuerung nach § 1a EStG die vorteilhaftere Alternative.

Die Besteuerung nach § 1a KStG ist bei Thesaurierung die Option mit der geringsten Steuerquote. Nur bei einem hohen Gesellschafter-Geschäftsführergehalt, welches, qualifiziert als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, mit dem persönlichem Einkommensteuersatz besteuert, Einfluss auf die Steuerquote nimmt, erhöht sich die Steuerquote auf über

40 %. In letzterem Fall ist die Besteuerung nach dem Regime der Personengesellschaft dennoch unvorteilhafter, da unter Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung die (aus der Sonderbilanz) entnommenen Geschäftsführergehälter den Begünstigungsbetrag verkürzen und daher mit dem regulären Einkommensteuersatz besteuert werden. Eine wichtige Einflussgröße, die von erheblicher Relevanz ist, findet sich in den Gewerbesteuerhebesätzen.²²⁴ Doch auch die Gewerbesteueranrechnung für Personengesellschaften kann nicht

²²⁴Aus diesem Grund findet sich eine Vorteilhaftigkeitsanalyse ausgehend von GewSt-Hebesätzen in Anhang 5, Seite 87.

Tabelle 8: Belastungsvergleich Regelbesteuerung und Optionsmodell
(Quelle: eigene Darstellung)

	Regelbesteuerung		Optionsmodell Abgeltungsteuer		Optionsmodell Teileinkünfteverf.	
	Gewinn	Steuern	Gewinn	Steuern	Gewinn	Steuern
Gewinn v. St.	1.500.000		1.378.000		1.378.000	
Gewerbsteuer (HS 495%)	-257.138	257.138	-240.243	240.243	-240.243	240.243
Körperschaftsteuer			-206.700	206.700	-206.700	206.700
SolZ			-11.369	11.369	-11.369	11.369
Gewinn nach Steuern	1.242.862		919.688		919.688	
Unternehmensteuern		257.138		458.312		458.312
ESt auf Einkünfte aus ehemaligem SBV tarifl. Est	-675.000	675.000	-54.450	54.450	-54.450	54.450
Anrechnung GewSt	207.788	-207.788				
SolZ	-25.697	25.697	-2.995	2.995	-2.995	2.995
Gewinn n. St.	749.954		862.243		862.243	
Gesamtbelastung bei Thesaurierung		750.046		515.757		515.757
<i>Steuerquote</i>		<i>50,00 %</i>		<i>34,38 %</i>		<i>34,38 %</i>
Abgeltung bei Entnahme						
1. Vollst. Entnahme			-229.922	229.922	-248.316	248.316
+SolZ			-12.646	12.646	-13.657	13.657
2. 50 % Entnahme			-114.961	114.961	-124.158	124.158
+SolZ			-6.323	6.323	-6.829	6.829
Gesamtbelastung bei Entnahme						
1. Vollst. Entnahme		750.046		758.324		777.730
<i>Steuerquote</i>		<i>50,00 %</i>		<i>50,55 %</i>		<i>51,85 %</i>
2. 50 % Entnahme		750.046		637.040		646.743
<i>Steuerquote</i>		<i>50,00 %</i>		<i>42,47 %</i>		<i>43,12 %</i>

Tabelle 9: Variationen des Belastungsvergleichs bei Gewinnentnahme
(Quelle: eigene Darstellung)

Gewinnentnahme	Regelbest.	§ 34a EStG	§ 34a EStG	§ 1a KStG
			ESt-Entnahme	Abgeltungsteuer
Grundfall	750.046	759.495	754.561	758.324
<i>Steuerquote in %</i>	<i>50,00 %</i>	<i>50,63 %</i>	<i>50,30 %</i>	<i>50,55 %</i>
Variationen:				
Gewinn = 3.000.000	1.500.496	1.520.400	1.510.734	1.520.050
<i>Steuerquote in %</i>	<i>50,02 %</i>	<i>50,68 %</i>	<i>50,36 %</i>	<i>50,67 %</i>
Gewinn = 500.000	249.746	252.226	250.446	250.507
<i>Steuerquote in %</i>	<i>49,95 %</i>	<i>50,45 %</i>	<i>50,09 %</i>	<i>50,10 %</i>
Hebesatz 520 %	763.033	772.373	767.416	767.258
<i>Steuerquote in %</i>	<i>50,87 %</i>	<i>51,49 %</i>	<i>51,16 %</i>	<i>51,15 %</i>
Hebesatz 350 %	702.125	712.209	707.403	706.511
<i>Steuerquote in %</i>	<i>46,81 %</i>	<i>47,48 %</i>	<i>47,16 %</i>	<i>47,10 %</i>
GF-Gehalt = 750.000	750.046	754.016	750.046	736.831
<i>Steuerquote in %</i>	<i>50,00 %</i>	<i>50,27 %</i>	<i>50,00 %</i>	<i>49,12 %</i>
GF-Gehalt = 0	750.046	760.338	755.574	761.631
<i>Steuerquote in %</i>	<i>50,00 %</i>	<i>50,69 %</i>	<i>50,37 %</i>	<i>50,78 %</i>
Verb.: 3.000.000	751.145	760.531	755.584	763.809
<i>Steuerquote in %</i>	<i>50,08 %</i>	<i>50,70 %</i>	<i>50,37 %</i>	<i>50,92 %</i>
Verb.: 100.000	749.663	759.134	754.204	756.411
<i>Steuerquote in %</i>	<i>49,98 %</i>	<i>50,61 %</i>	<i>50,28 %</i>	<i>50,43 %</i>

Tabelle 10: Variationen des Belastungsvergleichs bei Thesaurierung
(Quelle: eigene Darstellung)

Thesaurierung	Regelbest.	§ 34a EStG	§ 34a EStG ESt-Entnahme	§ 1a KStG Abgeltungsteuer
Grundfall	750.046	551.976	655.404	515.757
Steuerquote in %	50,00%	36,80%	43,69%	34,38%
Variationen:				
Gewinn = 3.000.000	1.500.496	1.083.280	1.285.897	1.013.007
Steuerquote in %	50,02 %	36,11 %	42,86 %	33,77 %
Gewinn = 500.000	249.746	197.773	235.076	184.257
Steuerquote in %	49,95 %	39,55 %	47,02 %	36,85 %
Hebesatz 520 %	763.033	567.258	671.148	527.890
Steuerquote in %	50,87 %	37,82 %	44,74 %	35,19 %
Hebesatz 350 %	702.125	490.744	591.495	445.382
Steuerquote in %	46,81 %	32,72 %	39,43 %	29,69 %
GF-Gehalt = 750.000	750.046	666.839	750.046	608.869
Steuerquote in %	50,00 %	44,46 %	50,00 %	40,59 %
GF-Gehalt = 0	750.046	534.305	634.178	501.432
Steuerquote in %	50,00 %	35,62 %	42,28 %	33,43 %
Verb.: 3.000.000	751.145	554.391	658.084	523.206
Steuerquote in %	50,08 %	36,96 %	43,87 %	34,88 %
Verb.: 100.000	749.663	551.133	654.469	513.158
Steuerquote in %	49,98 %	36,74 %	43,63 %	34,21 %

ihre Nachteile ausgleichen. Deutlich wird anhand der Vergleiche, dass die Besteuerung nach dem Regime der Kapitalgesellschaft im Fall der Thesaurierung immer vorteilhafter ist. Begründet liegt das in Tatsache, dass die Gewerbesteuer den Begünstigungsbetrag mindert, sodass immer ein Anteil des zu versteuernden Einkommens, mithin die außerbilanziell hinzugerechnete Gewerbesteuer, mit dem (tendenziell hohen) Einkommensteuersatz und nicht mit dem Tarif nach § 34a EStG von 28,25 % besteuert wird.

4.2.5. Dynamische Betrachtung

Die vorstehenden statischen Belastungsvergleiche berücksichtigen jeweils nur ein Veranlagungsjahr und können somit gerade die für die Thesaurierungsbegünstigung relevanten Zeit- und Zinseffekte nicht abbilden – es bietet sich daher ein dynamischer Vergleich an. Unterstellt man einen Kalkulationszins i.H.v. 5 % und einen zehnjährigen Planungshorizont, ergibt sich – auf dem Konzept der Steuerbarwertminimierung basierend – das Bild in Tabelle 11.

Es lässt sich feststellen, dass der nominale Belastungsnachteil, der sich aus der Thesaurierungsbegünstigung im Vergleich zur Regelbesteuerung im statischen Modell ergibt (50,44 % bzw. 50,08 % > 50,00 %), bei dynamischer Betrachtung zu einem Vorteil wandelt (45,83 % bzw. 46,47 % < 50,00 %). Das Optionsmodell bietet indes die vorteilhafteste Alternative mit 44,32 % bzw. 44,94 % Gesamtbelastung.

Für einen dynamischen Vergleich eignet sich indes auch die Betrachtung der Mindestthesaurierungsdauern in Abhängigkeit vom Einkommensteuersatz und der internen Rendite, z.B. anhand eines Barwertvergleiches, wie er bereits in Kapi-

tel 3.2.5 dargestellt wurde.²²⁵

4.3. Beurteilung von Einzelaspekten der Besteuerungsalternativen

Die Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG sollte die Besteuerung thesaurierter Gewinne von Personengesellschaften an die Besteuerung thesaurierter Gewinne von Kapitalgesellschaften angleichen und die Eigenkapitalbasis von Personengesellschaften stärken.²²⁶ Gleich zu ihrer Einführung wurde die Thesaurierungsbegünstigung jedoch bereits vielfach in der Literatur bemängelt²²⁷ - und auch heute noch, über zehn Jahre später, finden sich in aktuellen Beiträgen kongruente Ansichten.²²⁸ Ein häufiger Alternativvorschlag findet sich in einer Optionsmöglichkeit für Personengesellschaften sich nach dem Regime einer Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Diese punktuelle Durchbrechung des Transparenzprinzips könne eine Lösung darstellen und unter besonderer Berücksichtigung von Familienpersonengesellschaften die Steuermoral erhöhen.²²⁹ Im Folgenden kommt

²²⁵Hier war bereits erkennbar, dass die Thesaurierungsbegünstigung erst bei einer Steuerbelastung nahe dem Spitzensteuersatz auch bei geringeren Thesaurierungsdauern vorteilhaft ist. Selbst bei einer hohen internen Rendite von 20 % bedarf es bei einem Einkommensteuersatz von 40 % einer Thesaurierungsdauer von 4 Jahren, bis der Thesaurierungsvorteil den Nachversteuerungsnachteil übersteigen würde.

²²⁶Vgl. Steinbrück, Rede vor dem BDI-Steuerkongress 26.09.2006, zitiert nach Kudert und Kaiser (2007, 1).

²²⁷Vgl. u.a. Hey (2007, 925); Kudert und Kaiser (2007, 1); Wesselbaum-Neugebauer (2008, 33); Fischer (2019, 319).

²²⁸Vgl. z.B. Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, 8).

²²⁹Vgl. Fischer (2019, 321).

Tabelle 11: Dynamischer Belastungsvergleich bei ESt 45 % (i = 5 %, n = 10 Jahre)
(Quelle: eigene Darstellung)

	Regel- besteuerung	§ 34a EStG	§ 34a EStG ESt-Entnahme	Optionsmodell Abgeltungsteuer	Optionsmodell TEV
Thesaurierung	50,00 %	35,36 %	39,27 %	36,55 %	36,55 %
Nachbelastung (n=10)	0 %	10,47 %	7,19 %	7,76 %	8,38 %
Gesamtbelastung (n=10)	50,00 %	45,83 %	46,47 %	44,32 %	44,94 %
Minderbelastung		-4,18 %	-3,54 %	-5,69 %	-5,07 %

es zu einem qualitativen Vergleich beider Besteuerungsalternativen unter Bezugnahme von Anwendungsdivergenzen sowie verschiedener Steuerwirkungen.²³⁰

4.3.1. Adressatenkreis

Wie bereits herausgearbeitet, trägt die Thesaurierungsbegünstigung lediglich Relevanz für ertragreiche Personengesellschaften, deren Mitunternehmer einen geringen Entnahmebedarf aufweisen und simultan dem Spitzen-Einkommensteuersatz unterliegen.²³¹ Aus der Thesaurierungsbegünstigung droht v.a. für Steuerpflichtige, deren Einkommensteuersatz unterhalb des Spitzensteuersatzes von 45 % liegt, ein erhebliches Mehrbelastungsrisiko in Entnahmesituationen. Folgt man der Einschätzung verschiedener Autoren – teils bereits kurz nach Einführung der Begünstigung – resultiert vor allem hieraus eine geringe Inanspruchnahme der Vorschrift.²³² Mit dem Optionsmodell adressiert der Gesetzgeber nach eigenen Angaben größere Gesellschaften, während kleine und mittlere Unternehmen von einer weiterhin transparenten Besteuerung profitieren sollen.²³³ Als Kriterium vorrangig die Unternehmensgröße in den Mittelpunkt zu stellen, erscheint unzutreffend. Es ist viel eher damit zu rechnen, dass vor allem ertragreiche Gesellschaften, unabhängig von ihrer Unternehmensgröße, das Optionsmodell in Anspruch nehmen werden. In der Literatur wird bereits positiv gewürdigt, dass damit hoch steuerbelastete Personengesellschaften die Möglichkeit der Kapitalgesellschaftsbesteuerung erhielten und sich Nachteile im grenzüberschreitenden Kontext beseitigen ließen – ohne die Etablierung eines völlig neuen Besteuerungssystems.²³⁴ Entscheidende Schwächen ergeben sich bei verhältnismäßig großen Gesellschafterkreisen, wie sie bei Familienpersonengesellschaften häufig zu finden sind.²³⁵ Im Gegensatz zu der Inanspruchnahme der

Thesaurierungsbegünstigung, die für jeden Gesellschafter individuell und fakultativ beantragt werden kann, muss für die Anwendung des Optionsmodells ein Konsens im Gesellschafterkreis herrschen. Das Optieren ist nämlich ausschließlich für die gesamte Mitunternehmerschaft möglich und muss mit einem qualifizierten Mehrheitsbeschluss einhergehen.²³⁶ Naturgemäß wäre ein individuelles Optieren für einzelne Mitunternehmer nur schwer durchführbar, nichtsdestotrotz ist diese Einschränkung der Dispositionsfreiheit des einzelnen Mitunternehmers ein Nachteil, den die Thesaurierungsbegünstigung nicht innehat. Beide Vorschriften schließen gleichermaßen Anwender der Einnahmen-Überschussrechnung aus.²³⁷ Besonders bedenklich ist, dass als Adressaten des Optionsmodells grundsätzlich ertragreiche Familienpersonengesellschaften benannt werden. Da diese bereits den primären Anwenderkreis der Thesaurierungsbegünstigung darstellen, stehen die beiden Vorschriften in Konkurrenz zueinander.²³⁸ Gleichzeitig besteht für die Anwender der Thesaurierungsbegünstigung eine enorme Hürde, die die Option nach § 1a KStG unattraktiv werden lässt: Durch den fiktiven Formwechsel, kommt es zu einer sofortigen Nachversteuerung der thesaurierten Gewinne, was angesichts der erheblichen Liquiditätsabflüsse für viele Gesellschafter eine prohibitive Wirkung haben dürfte und ein schwerwiegendes Argument gegen das Optionsmodell darstellt.

4.3.2. Tarifeffekte

Von Tarifeffekten aus steuerlicher Sicht ist die Rede, wenn der Steuerpflichtige über Handlungsalternativen verfügt und auf diese verschiedene Steuertarife angewendet werden können.²³⁹ Die Sondertarife der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und die Besteuerung von Kapitalerträgen nach § 32d EStG, welche unter dem Optionsmodell Relevanz finden, sind fakultativ als *leges specialis* vorrangig der progressiven Regelbesteuerung nach § 32a Abs. S. 2 EStG zu behandeln.²⁴⁰ Die Wirkungen der Tarifeffekte von

²³⁰ Steuerwirkungen beschreiben den Einfluss von Steuern auf Handlungen (z.B. Unternehmensentscheidungen), vgl. D. Schneider (2014, 19); dabei basieren sämtliche Steuerwirkungen auf Verletzungen der Neutralität durch Zeit-, Bemessungsgrundlagen- und Tarifeffekte, vgl. Wagner in Bitz et al. (2005, 99f). Steuerreformen knüpfen an diesen drei Typen von Steuerwirkungen an, vgl. Knirsch und Schanz (2008, 1232). Aus diesem Grund werden Zeit-, Bemessungsgrundlagen- und Tarifeffekte in der vorliegenden Arbeit näher beleuchtet.

²³¹ Vgl. z.B. Jacobs et al. (2015, 608); Maiterth und Müller (2007, 56f); Wesselbaum-Neugebauer (2008, 5).

²³² Vgl. Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, 1).

²³³ Vgl. BR-Drs. 244/21 v. 26.03.2021, 9.

²³⁴ Vgl. Schiffers in Deutscher Bundestag (2021).

²³⁵ Vgl. Von Rechenberg et al. (2020, 56).

²³⁶ Vgl. BR-Drs. 244/21 v. 26.03.2021, 18.

²³⁷ Vgl. § 1a Abs. 3 S. 6 KStG; Bei einem Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich, birgt das Optionsmodell als Hürde die Wirkung des Übergangsgewinns, da die gewohnte Billigkeitslösung (mit einer Verteilung des Übergangsgewinns auf bis zu 3 Wj. (R 4.6 EStR)) bei einem Formwechsel nicht anwendbar ist, vgl. Brühl und Weiss (2021b, 950).

²³⁸ Vgl. Eigenthaler in Deutscher Bundestag (2021); Hey in Deutscher Bundestag (2021).

²³⁹ Vgl. Pfuhl (2014, 101). Weiterführend zu Tarifeffekten im engeren und weiteren Sinne: Hechtner (2010, 21f).

²⁴⁰ Vgl. Wacker in Schmidt (2021, § 34a Rz. 11 (3)); Pfirrmann in Kirchhof und Seer (2021, § 32d Rz. 5).

Thesaurierungsbegünstigung und Abgeltungsteuer im Fall der Inanspruchnahme des Optionsmodells können jedoch nur schwer pauschal beurteilt werden.²⁴¹ Im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung ist die Beurteilung entscheidend abhängig vom persönlichen Einkommensteuersatz der Mitunternehmer. Je höher dieser ist, desto größer ist der steuerliche Vorteil des Gewinneinhalts und desto niedriger ist der Nachteil einer etwaigen Entnahme. In (Über-)Entnahmesituationen, d.h. bei Vorliegen von Nachversteuerungstatbeständen, führt die Thesaurierungsbegünstigung – im Vergleich zu privaten Kapitalerträgen als Alternativinvestition – immer zu einer höheren Steuerbelastung, wenn von identischer Rendite ausgegangen wird.²⁴² Entgegen der Absicht des Gesetzgebers führt dieser Umstand regelmäßig zu vollständigen Gewinnentnahmen, woraus naturgemäß keine Stärkung der Eigenkapitalbasis resultieren kann. Selbst bei zukünftig geplanter Inanspruchnahme des § 34a EStG bestehen aufgrund der Verwendungsfiktion Anreize, vorhandenes Eigenkapital zuvor zu entnehmen.²⁴³ Werden die Gewinne hingegen thesauriert, weil liquide Mittel in der Gesellschaft benötigt werden, so ergibt sich automatisch keine Alternativanlage im Privatvermögen. Die Thesaurierungsbegünstigung kann in diesem Fall unter der Annahme hoher Steuersätze und bei hohem Zins vorteilhaft sein. Wenn die Gesellschafter hingegen auf Fremdmittel zur Finanzierung von Investitionen angewiesen sind und die Rendite der Investition lediglich gering oberhalb der Kapitalmarktverzinsung liegt, kann die Inanspruchnahme sehr vorteilhaft sein. Der niedrigere Steuersatz für thesaurierte Gewinne vermindert den Umfang des benötigten Fremdkapitals, sodass Zinszahlungen vermieden werden und letztlich das Endvermögen ansteigt – mitunter der Zinseffekt relevanter wird.²⁴⁴ Bei Einkommensteuersätzen, die unterhalb des Spitzensteuersatzes liegen, müssen Gewinne jedoch über unrealistisch lange Zeiträume thesauriert werden, um einen Vorteil zu erzielen. Die vorgenannten Tarifeffekte begünstigen v.a. Gesellschafter mit hohen Einkünften. Im Gegensatz zu den Effekten der Thesaurierungsbegünstigung vermindern die Möglichkeiten des Optionsmodells wie etwa die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG oder die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens negative Tarifeffekte. Ein weiterer positiver Aspekt ist, dass es lediglich unter Zuhilfenahme des Optionsmodells und mit § 32d EStG möglich ist, nicht vorbelastete Unternehmensgewinne wie etwa Zinsen in die begünstigte Besteuerung (Abgeltungsteuer) zu inkludieren und Arbitragegewinne zu erzielen. Die Nutzung der Steuersatzdifferenzen birgt Gestaltungspotenziale und kann letztlich einen entscheidenden Optimierungsfaktor darstellen, indem Einkünfte in den An-

wendungsbereich der Normen verlagert werden.²⁴⁵ Es lässt sich dennoch keine pauschalierte Aussage zur vorteilhafteren Besteuerungsalternative formulieren, da der Einfluss des individuellen Regelsteuersatzes sehr groß ist.

4.3.3. Bemessungsgrundlageneffekte

Von Bemessungsgrundlageneffekten ist die Rede, wenn es durch verschiedene zur Entscheidung stehenden Alternativen zu einer Abweichung der steuerlichen Bemessungsgrundlage einer Steuerart kommt.²⁴⁶ Für Zwecke einer Analyse der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und des Optionsmodell nach § 1a KStG, ist zu differenzieren zwischen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens eines Gesellschafters und der Bemessungsgrundlage, für die die Sondertarife des § 34a EStG und für den § 1a KStG, den § 32d EStG anzuwenden sind. Zunächst lässt sich für die Thesaurierungsbegünstigung festhalten, dass die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage, d.h. das zu versteuernde Einkommen, unberührt bleibt. Zwar unterliegt der begünstigt besteuerte Gewinn nicht der progressiven Besteuerung, er bildet aber dennoch für andere steuerliche wie außersteuerliche Zwecke einen Teil der Summe der Einkünfte.²⁴⁷ Damit kann die Inanspruchnahme auch nicht den Abzug von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen gefährden.²⁴⁸ Die Bemessungsgrundlage für die Thesaurierungsbegünstigung wird als Begünstigungsbetrag²⁴⁹ separat ermittelt. Hier sind aufgrund des Steuerbilanzgewinns als Grundlage, die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben außer Acht zu lassen, was zu einem der Hauptgründe führt, an dem die Literatur das Scheitern der Thesaurierungsbegünstigung festmacht. Wie bereits beschrieben wird die Berücksichtigung der Gewerbesteuer als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe besonders vehement diskutiert. Die Behandlung führt nach h.M. zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichstellung einer Personengesellschaft im Vergleich mit einer Kapitalgesellschaft.²⁵⁰ Die Finanzverwaltung und Rechtsprechung stimmen darin überein, dass die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben und damit die Gewerbesteuer weiterhin nicht von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig bleiben und den begünstigungsfähigen Gewinn mindern.²⁵¹ Ein gegenteiliger Effekt bei etwaigen steuerfreien Einnahmen vermag diese Wirkung mitunter zu kompensieren. Es wäre aber laut Hey sachgerecht, die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben stattdessen zum sondertarifierungsfähigen Gewinn hinzuzurechnen – bei entsprechender Kürzung des Nachversteuerungsbetrags.²⁵² Dies entspräche einer Lösung, wie sie bei Kapitalgesellschaften und damit auch in Zukunft bei optierenden Gesellschaften einschlägig ist. Demnach werden

²⁴¹Die Höhe der Differenzen hängt dabei maßgeblich vom individuellen Einkommensteuersatz, dem Zinssatz und der geplanten Thesaurierungsdauer ab, vgl. Jacobs et al. (2015, 608); Kudert und Kaiser (2007, 20).

²⁴²Rumpf et al. (2008, 44); Knirsch und Schanz (2008, 1247).

²⁴³Im Folgenden mehr unter dem Punkt „Lock-In-Effekte“; vgl. z.B. Beckmann und Schanz (2009, 18); Hey (2007, 929); Knirsch und Schanz (2008, 19).

²⁴⁴Knirsch und Schanz (2008, 19).

²⁴⁵Vgl. Pfuhl (2014, 107).

²⁴⁶Vgl. Ott (2012, 7); Wagner in Bitz et al. (2005, 455).

²⁴⁷Vgl. Reddig in Kirchhof und Seer (2021, § 34a Rz. 15).

²⁴⁸Vgl. Schiffers (2008, 1806).

²⁴⁹Siehe Kapitel 3.2.3.

²⁵⁰Vgl. z.B. Wesselbaum-Neugebauer (2008, 15).

²⁵¹Vgl. BMF v. 11.08.2008 - IV C 6 - S 2290-a/07/10001 BStBl 2008 I, 838 Rz. 28.

²⁵²Vgl. Hey (2007, 928).

die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben auf Ebene der Gesellschaft gewinnerhöhend erfasst. Da sie aber naturgemäß nicht ausgeschüttet werden können, unterliegen sie auf Ebene der Anteilseigner nicht der Einkommensteuer, bzw. der Abgeltungsteuer. Eine Steuerplanung darf unter Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung demnach nicht allein auf die Handels- oder Steuerbilanz fußen, sondern muss sämtliche Besonderheiten, die sich hinsichtlich Einlage- oder Entnahmeregelungen ergeben, berücksichtigen.²⁵³ Bei der Besteuerung einer optierenden Gesellschaft kommt hingegen die Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 1 EStG zur Anwendung. Im Gegensatz zu § 34a EStG werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen jedoch nicht zum zu versteuernden Einkommen hinzugerechnet und sind somit auch nicht Teil der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage. Ausnahmen bilden § 32d Abs. 2, 6 EStG, mit denen die Einkünfte einerseits zu dem zu versteuernden Einkommen hinzuzurechnen und somit in die progressive Besteuerung oder andererseits anteilig nach dem Teileinkünfteverfahren zu inkludieren sind. Das Teileinkünfteverfahren gewährt konträr zur Abgeltungsteuer eine Teilentlastung der Bemessungsgrundlage. Betrachtet man hingegen die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Gesellschaft, kann es je nach Ausgangslage zu starken Veränderungen kommen. Durch die neue Anwendung des Trennungsprinzips und dem Wegfall der zweistufigen Gewinnermittlung, kommt es zu einer steuerlichen Berücksichtigung sämtlicher fremdüblicher Vertragsbeziehungen der Gesellschafter, d.h. Geschäftsführer-Gehälter, Pachten, Mieten und sämtliche darüber hinaus existierende Sonderbetriebseinnahmen schmälern die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer und werden als Einkünfte des Gesellschafters einkommensteuerlich berücksichtigt. Es ergeben sich entsprechend aus beiden Vorschriften Vor- und Nachteile, deren Auswirkungen einzelfallbezogen evaluiert werden müssen und maßgeblich davon abhängen, inwiefern der Gesellschafter die Einbeziehung sonderartifizierter Einkünfte anstrebt.

4.3.4. Zeiteffekte

Zeiteffekte oder auch Steuerstundungseffekte resultieren aus einer Verschiebung des Besteuerungszeitpunkts in die Zukunft.²⁵⁴ Dies kann durch Divergenzen hinsichtlich der Fälligkeiten von Steuerzahlungen auftreten, basierend auf abweichenden zeitlichen Strukturen der Bemessungsgrundlagen.²⁵⁵ Wird die Steuer erst zu einem späteren Zeitpunkt fällig, ist der Steuerbarwert geringer als der Nominalwert der Steuerzahlungen.²⁵⁶ Ursächlich lässt sich das auf einen Zinseffekt zurückführen. Naturgemäß tritt ein Zeiteffekt lediglich bei mehrperiodig ausgestalteten Fällen auf. Aus diesem Grund war er lange Zeit den Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern vorbehalten. Erst mit Einführung der Thesaurierungsbegünstigung wurde dieser Vorteil auch

Personengesellschaften zuteil.²⁵⁷ Zu beachten ist, dass die Begünstigung nach § 34a EStG keinen fortwährenden Vorteil einräumt, sondern auf dem thesaurierten Gewinn eine „latente“ Steuer lastet, welche bei Entnahme zu einer Belastung in der Zukunft führt. Die Verschiebung der Steuer senkt den Barwert mit zunehmender Thesaurierungsdauer. Der eigentliche Vorteil besteht in dem Zinseffekt, welcher sich aus der Stundungswirkung ergibt.²⁵⁸ Sonderregelungen können den Steuerstundungseffekt indes noch erweitern.²⁵⁹ Die Ausführungen zur Vorteilhaftigkeit der Thesaurierung lassen sich ähnlich auf die optierende Gesellschaft übertragen, führt auch für sie ein thesaurierter Gewinn zu einem Aufschub der Steuerzahlung (i.d.R. Abgeltungsteuer) in die Zukunft, einhergehend mit zinslosen Steuerstundungseffekten. Bei einer thesaurierenden Kapitalgesellschaft erscheinen Steuerstundungseffekte also zwangsläufig,²⁶⁰ was mit einem temporären Liquiditätsvorteil einhergeht und Investitionsanreize schaffen kann.²⁶¹ Die Steuerstundungseffekte beider Besteuerungsalternativen wirken also zunächst positiv und affirmieren die Zielsetzung einer relativen Steuerbarwertminderung. Jedoch sollte immer im Einzelfall nach den Grundsätzen der Barwertberechnung geprüft werden, ob der Zeiteffekt aus dem Steuersatzvorteil bei Thesaurierung größer ist, als die Steuersatznachteile bei Entnahme.²⁶² Daneben sind Lock-In-Effekte der Thesaurierung zu beachten, welche im Folgenden näher erläutert werden.

4.3.5. Lock-In-Effekte

Bereits die Zielsetzungen des Gesetzgebers hinsichtlich der Thesaurierungsbegünstigung, aber auch des Optionsmodells lassen Zweifel im Hinblick auf die Vorteilhaftigkeit einer investiven Einkommensverwendung mittels Thesaurierung zu. Mit einer Stärkung der Eigenkapitalbasis geht ein vom Gesetzgeber gewünschter steuerlicher Lock-In-Effekt²⁶³ einher, welcher naturgemäß die Effizienz mindert und eine Verhinderung der besten Kapitalallokation durch den Kapitalmarkt zur Folge hat.²⁶⁴ Vielmehr sollte aber eine Entscheidungsneutralität, ermöglicht durch eine Steuerlastgleichheit der Finanzierungswege, d.h. Selbst-, Beteiligungs- und Fremdfinanzierung, intendiert werden.²⁶⁵ Sowohl im Hinblick auf das Optionsmodell und der damit einhergehenden Abgeltungsteuer als auch im Hinblick auf die Thesaurierungsbegünstigung und der Nachversteuerung unterliegen

²⁵³Vgl. Schiffers (2008, 1806).

²⁵⁴Vgl. Knirsch und Schanz (2008, 1232).

²⁵⁵Vgl. Pfuhl (2014, 108).

²⁵⁶Vgl. Hechtner (2010, 22).

²⁵⁷Vgl. Pfuhl (2014, 108).

²⁵⁸Vgl. Knirsch und Schanz (2008, 1232).

²⁵⁹Z.B. die nachversteuerungsunschädliche Entnahme von Schenkung-/Erbchaftsteuer (§ 34a Abs. 4 S. 3 EStG), die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei der Überführung von WG (§ 34a Abs. 5 S. 2 EStG) oder die zinslose Stundung in Härtefällen (§ 34a Abs. 6 S. 2 EStG), vgl. Pfuhl (2014, 109).

²⁶⁰Vgl. Siegmund (2006, 160).

²⁶¹Vgl. Schanz et al. (2008, 1706).

²⁶²Vgl. Pfuhl (2014, 111).

²⁶³Eine steuerliche Einsperrwirkung von Gewinnen, hervorgerufen durch eine Diskriminierung oder Bestrafung von Gewinnausschüttungen/Entnahmen, vgl. Pfuhl (2014, 115f).

²⁶⁴Vgl. Kudert und Kaiser (2007, 1); Rumpf et al. (2008, 45).

²⁶⁵Vgl. Wesselbaum-Neugebauer (2008, 5).

Gewinne bei Entnahmen einer zusätzlichen Besteuerung. Betrachtet man das Konzept rein statisch, ist die Thesaurierung von Gewinnen immer vorteilhafter zu beurteilen, als eine Ausschüttung.²⁶⁶ Dabei wird allerdings übersehen, dass eine private Kapitalanlage oft vorteilhafter ist, als das „Einsperren“ von Gewinnen im Unternehmen. Nur in Fällen in denen eine Investition im Unternehmen eine höhere Rendite verspricht als die Anlage am Kapitalmarkt (im Privatvermögen), ist die Thesaurierung lohnenswert.²⁶⁷ Mit der Einführung der Thesaurierungsbegünstigung und der Vorschrift des § 32d EStG „hat der Gesetzgeber die zuvor halbwegs gegebene Finanzierungsneutralität (...) zerstört, die angestrebte Rechtsformneutralität grob verfehlt (...)“²⁶⁸ und die Bemühungen zur Stärkung der Eigenkapitalbasis teils in eine gegenläufige Richtung verkehrt.²⁶⁹ Ebenfalls für Kritik sorgt die Verwendungsfiktion der Thesaurierungsbegünstigung, der die Berechnung des Entnahmeüberschusses unterliegt.²⁷⁰ In Jahren, in denen steuerfreie Gewinne realisiert werden oder Altrücklagen erstmals begünstigt besteuert werden sollen, ist dem Gesellschafter zu einer Entnahme geraten, da es anderenfalls zu einer Einsperrwirkung kommen kann. Dies entspricht indes nicht dem gesetzgeberischen Ziel der Eigenkapitalstärkung.²⁷¹ Diese Kritiken treffen jedoch letztlich beide Besteuerungsalternativen gleichermaßen, wenn auch die normimmanente Verwendungsreihenfolge der Thesaurierungsbegünstigung ein Hindernis darstellt, welches das Optionsmodell in dieser Form nicht kennt.

4.3.6. Rechtsformneutralität

Für die Thesaurierungsbegünstigung gilt das verfehlt Ziel einer Rechtsformneutralität als häufig bemängelter Kritikpunkt.²⁷² So lässt sich bei dem Einkommensteuersatz von 45 % die Thesaurierung ohne spätere Entnahme, also bspw. im Fall der Reinvestition der Gewinne, mit einer um etwa 6 %-Punkte niedrigeren Belastung immer noch günstiger in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft durchführen.²⁷³ Erst ab einem Einkommensteuersatz, der weniger als 30 % beträgt, liegt die Belastung bei Thesaurierung und unter Anwendung der Tarifbegünstigung etwa auf dem Belastungsniveau der Kapitalgesellschaft. Verglichen mit der Regelbesteuerung ergeben sich aus der Thesaurierungsbegünstigung allerdings bei Spitzeneinkommensteuersätzen Belastungsvorteile von etwa 10 %-Punkten, sodass sich bei längerfristiger Einbehaltung der Gewinne Zinsvorteile ergeben.²⁷⁴ Die Anwendung der Tarifvorschrift führt also unter Umständen zu einer Besserstellung und präsentiert sich

demnach als ein Schritt in Richtung Rechtsformneutralität. Das Optionsmodell zeichnet nun erneut den Versuch, die bisher nicht erreichte Besteuerungsneutralität verschiedener Rechtsformen umzusetzen. Objektiv betrachtet sollte das Optionsmodell nicht nur zu einer Neutralität, sondern vielmehr zu einer völligen Belastungsidentität führen, welche aber nach Hey aufgrund der Unterschiede in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Rechtsformen weder geboten noch gerechtfertigt ist.²⁷⁵ Dennoch gibt es einige Befürworter, die nicht zuletzt die Rechtsformneutralität als wesentlichen Vorteil benennen. Während der Anhörung von Sachverständigen im Bundestag am 3. Mai 2021 zum KöMoG-E befürworteten Schiffers und Kelm den § 1a KStG als einen wesentlichen Schritt zur Rechtsformneutralität.²⁷⁶ Auch Förster führt aus, dass – nicht zuletzt weil das Optionsmodell den Nachteil, der im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung kritisierten Entnahmen von Gewerbe- und Einkommensteuer, beseitigt – das Optionsmodell zu einer verbesserten Rechtsformneutralität beiträgt.²⁷⁷ Schließlich führen beide Modelle zu einer verringerten Steuerbelastung. Die Thesaurierungsbegünstigung führt zumindest annähernd zu einer rechtsformneutralen Besteuerung, während das Optionsmodell naturgemäß in einer Steuerbelastung mündet, die identisch mit der einer Kapitalgesellschaft ist.

4.3.7. Verlustfall

Eine nachhaltige steuerorientierte Betrachtung sollte neben dem Gewinnfall auch die Verlustsituation berücksichtigen. Dies ist gerade für Tarifnormen relevant, für die ein besonderer Steuersatz gilt, da es hier regelmäßig zu Einschränkungen in der Verlustverrechnung kommen kann.²⁷⁸ Vorweg ist festzuhalten, dass gewerbsteuerliche Verluste aufgrund der Steuersubjekteigenschaft der Familienpersonengesellschaft für Zwecke der Gewerbesteuer von der Familienpersonengesellschaft selbst vorgetragen werden.²⁷⁹ Gemeinhin werden aber im Regelfall Verluste infolge des Transparenzprinzips und unter Berücksichtigung etwaiger Verlustverrechnungsbeschränkungen²⁸⁰ auf Ebene der Gesellschafter mit anderen Einkünften saldiert, d.h. in den Verlustausgleich und -abzug einbezogen.²⁸¹ Eine Ausnahmesituation zeigt sich in den Sonderfällen des § 34a EStG und des § 1a KStG. Gerade in volatilen Geschäftssituationen, in denen Verluste in den Folgejahren nicht ausgeschlossen werden können und eine Stärkung der Eigenkapitalbasis für etwaige folgende Verluste sinnvoll erschiene, ist von einer Nutzung der

²⁶⁶Vgl. Jacobs et al. (2015, 174).

²⁶⁷Vgl. Kessler und Pfuhl (2009, 75f).

²⁶⁸Homburg et al. (2008, 45).

²⁶⁹Vgl. Kessler und Pfuhl (2009, 75f).

²⁷⁰Vgl. z.B. Wesselbaum-Neugebauer (2008, 15).

²⁷¹Vgl. Hey (2007, 925).

²⁷²Vgl. u.a. Hey (2007, 925); Kudert und Kaiser (2007, 1); Wesselbaum-Neugebauer (2008, 33); Fischer (2019, 319).

²⁷³Vgl. schematische Berechnung von Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, 10). Im Belastungsvergleich der vorliegenden Arbeit um etwa 3 %-Punkte.

²⁷⁴Vgl. Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, 10).

²⁷⁵Vgl. Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, V).

²⁷⁶Beachtenswert, dass Kelm in diesem Zusammenhang ebenfalls die Empfehlung platziert, die Vorschrift der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG zu reformieren für einen praxisgerechteren und zielgerichteteren Anwendungsbereich.

²⁷⁷Vgl. G. Förster (2021).

²⁷⁸Vgl. Pfuhl (2014, 181).

²⁷⁹Allerdings haben diese ohnehin weniger Relevanz aufgrund der Anrechnung nach § 35 EStG, vgl. z.B. Pfuhl (2014, 182).

²⁸⁰Bspw. bei Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 6 EStG oder Beschränkung des § 15a EStG.

²⁸¹Vgl. Jacobs (2016, 681).

Vorschrift des § 34a EStG abzusehen. Die Thesaurierungs-begünstigung ist bei negativen Einkünften weder sinnvoll, noch überhaupt anwendbar, da der Anwendungsbereich des § 34a EStG auf den Gewinnfall beschränkt ist. Ein Verlust löst per se bei bereits thesaurierten Beträgen keine Nachversteuerung aus. Allerdings könnte ein Verlust, der Entnahmen dieser Beträge nötig werden lässt, zu einer Nachversteuerung, wie es auch bei herkömmlichen Entnahmen vorgesehen ist, führen.²⁸² Auf Mitunternehmerebene können negative Einkünfte nur mit regulär besteuerten Gewinnen saldiert werden, d.h. dass für die begünstigt besteuerten Einkünfte des § 34a EStG kein (horizontaler oder vertikaler) Verlustausgleich, -abzug, oder -rücktrag zulässig ist.²⁸³ Auch ein Verlustausgleich mit dem Nachversteuerungsbetrag ist ausgeschlossen, da dieser nicht Teil des zu versteuernden Einkommens wird.²⁸⁴ Sollten Verluste aus anderen Einkünften dazu führen, dass der begünstigungsfähige Betrag das zu versteuernde Einkommen übersteigt, kann dieser nur bis zur Höhe des zu versteuernden Einkommens mit dem besonderen Steuersatz von 28,25 % besteuert werden.²⁸⁵ Zwar ist der Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 S. 2 EStG auf bereits thesaurierte Gewinne ausgeschlossen, allerdings räumt § 34a Abs. 1 S. 4 EStG die Möglichkeit ein, den Antrag auf die Thesaurierungsbegünstigung – bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheides des nächsten Veranlagungszeitraumes – zurückzunehmen.²⁸⁶ Besondere Relevanz gewinnt diese Regelung, wenn die Vorschrift erstmals im Jahr vor Verlustentstehung ausgeübt wurde, da so eine Zunahme des nachversteuerungspflichtigen Betrags verhindert werden kann.²⁸⁷ Bei einer optierenden Gesellschaft hingegen kommt es aufgrund der designierten Besteuerung nach dem Regime der Kapitalgesellschaft zu einer Abschirmwirkung für die Mitunternehmer. Verluste verbleiben in der Sphäre der Gesellschaft und werden dort abgezogen.²⁸⁸ Darüber hinaus wird es den Gesellschaftern nicht mehr möglich sein, die Gewinnausschüttungen, sofern sie nach dem Optionsmodell der Abgeltungsteuer unterliegen, mit anderen negativen Einkünften zu verrechnen.²⁸⁹ Unter Nutzung des Teileinkünfteverfahrens bleibt ein Verlustausgleich aber weiterhin möglich. Besonders interessant ist die Behandlung bestehender Verlustvorträge einer Personengesellschaft, die optieren möchte. Da die Inanspruchnahme der Option einem fiktiven Formwechsel (im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG) entspricht,²⁹⁰ sind sämtliche Vorschriften des UmwStG anzuwenden. Obgleich das Gesetz regelmäßig die Steuerneutralität der Umwandlung in den Vordergrund stellt, wird schnell

klar, dass die Nutzung von Verlusten und Verlustvorträgen regelmäßig unzulässig ist – auch in Fällen, in denen es zu einem Wechsel des Besteuerungsregimes kommt.²⁹¹ Man könnte annehmen, dass vorhandene Verlustvorträge auf Mitunternehmerebene verbleiben. Da sie aber häufig als verrechenbar i.S.d. § 15a EStG gesondert festgestellt werden und nach Auffassung der Finanzverwaltung bei einem Formwechsel nicht übergehen,²⁹² werden sie voraussichtlich auch im Rahmen des fiktiven Formwechsels untergehen.²⁹³ Aufgrund des Wechsels des Besteuerungssubjekts kommt es ebenso zu einem vollständigen Untergang etwaiger Gewerbesteuererlustvorträge. Grundsätzlich zeigt sich die Besteuerung als Personengesellschaft im Verlustfall positiver als die einer Kapitalgesellschaft. Dieses Potential kann aber durch die Thesaurierungsbegünstigung deutlich eingeschränkt werden. Da die Verluste von thesaurierenden Gesellschaften nicht den nachzusteuernden Betrag senken, wie es bei einer optierenden Gesellschaft analog zur Kapitalgesellschaft erfolgt, ist im Vergleich das Optionsmodell günstiger. Aber auch hier ist der Einzelfall entscheidend. Bestehen bspw. Verlustvorträge, ist im Regelfall von der Optionsausübung aufgrund des Untergangs dieser abzuraten.

4.3.8. Komplexität

Der zweite Grund, den die Literatur für das Scheitern der Vorschrift § 34a EStG verantwortlich macht, liegt in der erheblichen Komplexität und teils schwierigen Verständlichkeit der Vorschrift,²⁹⁴ die aufgrund einer „erheblichen Komplizierung des Steuerrechts“²⁹⁵ kritisiert wird. Es ergibt sich daraus, dass die Vorteilhaftigkeit der Tarifvorschrift nur schwierig abgeschätzt werden kann und erhebliche Planungsrisiken bestehen. Ungeplante und ungewollte Entnahmen, die eine Nachversteuerung auslösen würden, in der Zeit nach der Inanspruchnahme bilden ein Steuerrisiko, sodass Entnahmen und Einlagen wirtschaftsjahr- und mitunternehmerbezogen geplant und überwacht werden müssen.²⁹⁶ Aber auch der „rudimentäre“²⁹⁷ Entwurf des Optionsmodells – auch kritisch betitelt als „Beschäftigungsprogramm für Steuerberater“²⁹⁸ führt zu einer komplizierteren Rechtsmaterie und bedarf einer Vielzahl von notwendigen Anwendungsschreibern.²⁹⁹ Dass nun - zumindest im Übergang - beide Besteuerungsregime, das der Personen- und das der Kapitalgesellschaften beherrscht werden sollten, muss zu Komplizierungen führen.³⁰⁰ Die Gesellschafter müssen aufgeklärt werden über die abweichende Behandlung von Einlagen und Entnahmen, sowie den

²⁸²Vgl. Wacker in Schmidt (2021), § 34a Rz. 61)

²⁸³Vgl. Reddig in Kirchhof und Seer (2021), § 34a Rz. 82).

²⁸⁴Vgl. G. Förster und Förster (2021, 699); Wacker in Schmidt (2021), § 34a Rz. 64).

²⁸⁵Vgl. Reddig in Kirchhof und Seer (2021), § 34a Rz. 82).

²⁸⁶Gem. § 34a Abs. 8 EStG; vgl. Bäuml in Kanzler und Kraft (2021), § 34a Rz. 416-419); Reddig in Kirchhof und Seer (2021), § 34a Rz. 17, 82).

²⁸⁷Vgl. G. Förster und Förster (2021, 700).

²⁸⁸Nach den Vorschriften des § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG bzw. § 10 GewStG.

²⁸⁹Jacobs et al. (2015, 681).

²⁹⁰Vgl. Art. 1 KöMoG, § 1a Abs. 2, S. 1 KStG.

²⁹¹Vgl. Watermeyer in Prinz und Kahle (2020, § 8 Rz. 95).

²⁹²Vgl. FM Schleswig-Holstein v. 7.4.2020, VI 307-S 2241 a-087, DStR 2020, 1573.

²⁹³Vgl. Brühl und Weiss (2021a, 895).

²⁹⁴Vgl. Bäuml (2021, 1281); Reddig in Kirchhof und Seer (2021), § 34a Rz. 2).

²⁹⁵Maiterth und Müller (2007, 57).

²⁹⁶Vgl. Schiffers in Prinz und Kahle (2020, § 1 Rz. 185f).

²⁹⁷Eigenthaler in Deutscher Bundestag (2021).

²⁹⁸Jarass in Deutscher Bundestag (2021).

²⁹⁹Vgl. Eigenthaler in Deutscher Bundestag (2021).

³⁰⁰Vgl. Wacker in Schön und Schindler (2019, 12).

Steuerrisiken einer verdeckten Gewinnausschüttung,³⁰¹ die für Personengesellschaften keine Relevanz haben. Darüber hinaus bedarf es Spezialwissen und einer vorausschauenden Beratung im Rahmen des fiktiven Umwandlungsprozesses. Im Ergebnis sind beide Modelle in ihrer Komplexität wohl nicht wesentlich zu unterscheiden, jedoch ergibt sich beim Optionsmodell ein noch komplexerer Planungsaufwand, da sämtliche zivil- und gesellschaftsrechtlichen Auswirkungen zu prüfen sind.

4.3.9. Sonstige normimmanente Aspekte

Ein Aspekt, der bei Inanspruchnahme der Option nach § 1a KStG nicht vernachlässigt werden sollte, betrifft das Sonderbetriebsvermögen. Damit sich keine Nachteile ergeben, sollten die Besteuerungswirkungen vor Ausübung der Option eingehend geprüft werden. Im Rahmen des fiktiven Formwechsels sollte es möglichst zu keiner Aufdeckung und damit Besteuerung stiller Reserven kommen, weshalb das Sonderbetriebsvermögen vorweg in das Gesamthandsvermögen eingebracht werden muss.³⁰² Der Zeitpunkt der Einbringung sollte dabei im zeitlichen Einklang mit dem fiktiven Formwechsel stehen. Sehr gründlich ist vor allem mit funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen umzugehen,³⁰³ da beispielsweise etwaige relevante Sperrfristen nicht verletzt werden dürfen. Darüber hinaus könnte für einige Familienpersonengesellschaften mit internationalem Gesellschafterkreis die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, die zu einer eingeschränkten Flexibilität führt, einen entscheidenden Nachteil darstellen. Während Gewinne der Mitunternehmer von Personengesellschaften auch nach einem Wegzug der inländischen Besteuerung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG unterliegen,³⁰⁴ führt ein Wegzug in ein Nicht-EU/EWR-Mitgliedstaat bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften grundsätzlich zu der Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven. Diese Behandlung würde auch der optierenden Gesellschaft zuteilwerden.

4.3.10. Außersteuerliche Aspekte

Die steuerliche Option zur Kapitalgesellschaftsbesteuerung geht mit dem erheblichen Vorteil einher, dass sich die Gesellschaft zivilrechtlich unverändert als Personengesellschaft klassifizieren lässt. Diese Tatsache bietet einige relevante außersteuerliche Gestaltungspotenziale, die gerade für große Familienpersonengesellschaften relevant sein dürften. So lässt sich etwa eine Publizitätspflicht vermeiden. Darüber hinaus kann die unternehmerische Mitbestimmung von Arbeitnehmern unterbunden bzw. eingeschränkt werden.³⁰⁵

³⁰¹Dazu mehr: Schiffers in Prinz und Kahle (2020, § 1 Rz. 188).

³⁰²Vgl. KöMoG-E, BR-Drs. 244/21 v. 26.04.2021, 20; KöMoG BT-Drs. 19/29843 v. 19.05.2021, 49.

³⁰³Höchstrichterlich ist bspw. noch nicht entschieden, ob der Formwechsel einer PersGes in eine KapGes als Einbringung des Betriebs der PersGes oder des jeweiligen Mitunternehmeranteils der einzelnen Gesellschafteranzusehen ist. Weiterführend zur Einbringung des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens: Mayer und Käshammer (2021, 1309).

³⁰⁴Vgl. Schiffers (2021, 60).

³⁰⁵Vgl. Bäuml (2021, 1281); Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, 12); Mayer und Käshammer (2021, 1306).

4.4. Kritische Zusammenfassung von Literaturmeinungen

4.4.1. Thesaurierungsbegünstigung

Aus der Literatur lassen sich im Ergebnis drei Thesen ableiten, weshalb nur wenige Gesellschaften auf die Thesaurierungsbegünstigung zurückgreifen:

1. Einerseits, weil keine Vorteilhaftigkeit zur regulären Besteuerung besteht,³⁰⁶ da entweder ein sehr langer Thesaurierungszeitraum unterstellt werden oder der Einkommensteuersatz im Bereich der 45 %-Spitzenbesteuerung liegen muss. Letzteres trifft nur etwa ein Prozent der Steuerpflichtigen³⁰⁷, was den stark eingegrenzten Anwendungsbereich verdeutlicht.
2. Die zweite These formuliert eine geringe Anwendung aufgrund des Risikos zukünftiger Belastungsnachteile bei Entnahme oder bei Erfüllung von Umwandlungstatbeständen des Unternehmens. Um Nachteile zu vermeiden, sind langfristige Prognosen erforderlich, es sei denn, ein Gesellschafter kann mit hoher Sicherheit davon ausgehen Gewinne zu erzielen und auch weiterhin der 45-prozentigen Besteuerung zu unterliegen, was aber nur in Ausnahmefällen möglich sein dürfte. Die Ausschüttung aus den Rücklagen im Notfall zieht eine erhebliche Nachversteuerung mit sich, die die Nutzung der Begünstigung unattraktiv werden lässt.³⁰⁸ Auch etwaige Umwandlungsplanungen schließen eine Thesaurierungsbegünstigung gänzlich aus, da es in diesem Fall zu einer Nachversteuerung der thesaurierten Gewinne führen würde. Dies ist besonders relevant im Hinblick auf den fiktiven Formwechsel, der mit dem Optionsmodell des KöMoG einhergeht.
3. Die dritte These setzt an der erhöhten Komplexität³⁰⁹ und dem Bürokratieaufwand an, die schließlich die sich ergebenden Belastungsvorteile übersteigen könnten.³¹⁰ Dabei ist zu unterscheiden, ob sich die Komplexität aus der gesellschafterindividuellen Begünstigung ergibt oder eher aus den Schwierigkeiten, die mit den ersten beiden Thesen einhergehen.³¹¹

4.4.2. Optionsmodell nach dem KöMoG

Die Umsetzung des Optionsmodells zur Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung wird kontrovers diskutiert. Neben einigen Autoren, die das Optionsmodell begrüßen,³¹² gibt es zahlreiche kritische Stimmen. Zusammenfassend lassen sich die folgenden Kritikpunkte nennen:

³⁰⁶Vgl. Streif (2014, 5).

³⁰⁷Vgl. Maiterth und Müller (2007, 56).

³⁰⁸Vgl. z.B. Kormann (2013, 77).

³⁰⁹Vgl. z.B. Brähler et al. (2012, 124); Rätke und Tiede (2021, 477) oder Streif (2014, 76).

³¹⁰Vgl. Kormann (2013, 76); Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, 11f).

³¹¹Vgl. Hey in Stiftung Familienunternehmen (2020a, 11f).

³¹²Z.B. als steuerliche Chance für Unternehmen, die lediglich aus zivil- und handelsrechtlichen Gründen die Rechtsform der Kapitalgesellschaft nicht führen wollen, vgl. Cordes und Kraft (2021, 410); als Bereicherung des Steuerrechts, vgl. Dorn und Dibbert (2021, 165); oder um sich „das Beste aus zwei Welten“ in Form von Gestaltungen zunutze zu machen, vgl. Mayer und Käshammer (2021, 1310).

1. Ein relevanter Kritikpunkt, der zu Zweifeln an der Attraktivität des Gesetzes führt,³¹³ findet sich im Adressatenkreis. Kritisiert wird insbesondere die Konkurrenz des Optionsmodells zur Thesaurierungsbegünstigung. Das Außenvorlassen von einigen Rechtsformen, das kaum gerechtfertigt werden kann, sei darüber hinaus negativ zu bewerten.³¹⁴ Auch würden kleine und mittlere Unternehmen des Handwerks aufgrund des eher aufwändigen Systems der Körperschaftsteuer das Optionsmodell nur in geringem Umfang nutzen.³¹⁵ Eine der größten Schwächen trifft aber die direkten Adressaten der Vorschrift: ertragstarke große Familienpersonengesellschaften sind häufig Anwender der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, da der Thesaurierungswille dieser und die Zielsetzung der Stärkung der Eigenkapitalbasis nur mit dieser Tarifvorschrift erreicht werden konnte.³¹⁶ Sofern diese allerdings ausgeübt wird, greifen für das Optieren nach dem KöMoG und dem damit verbundenen fiktiven Formwechsel die Vorschriften des UmwStG. Bei hohen thesaurierten Beträgen kann die daraus resultierende liquiditätswirksame Nachversteuerung einen entscheidenden Grund darstellen, trotz etwaiger Vorteilhaftigkeit einer Körperschaftsbesteuerung, das Optionsmodell zu meiden.³¹⁷ Hier wird von vielen Autoren dringend eine abweichende Regelung gefordert.³¹⁸
2. Ein weiterer Kritikpunkt findet sich in der Geschwindigkeit, mit der das Optionsmodell umgesetzt werden soll. Die Vorlaufzeit sei zu kurz bemessen, da sich die Verwaltung zunächst vorbereiten müsse.³¹⁹ Der künstlich erzeugte Zeitdruck, resultierend aus dem Gesetzgebungsverfahren kurz vor Ende der Legislaturperiode, lässt Zweifel zu³²⁰ und ist hinsichtlich des Ziels der Bundesregierung „Tax Certainty“ zu vermitteln, nicht zielführend.³²¹
3. Zu kritisieren sind außerdem die Risiken, die mit einem Formwechsel einhergehen. Als „rechtlicher Zwitter“ ergibt sich für Anwender die Notwendigkeit beide Rechtssysteme zu beherrschen.³²² Sowohl der Wechsel zu dem Besteuerungsregime der Kapitalgesellschaft als auch die Rückoption stellen einen fiktiven Formwechsel dar, der bei einer Bewertung unterhalb des gemeinen Wertes zu Sperrfristen führt.³²³ Das Umwandlungssteuerrecht sollte in beide Richtungen bestens bekannt sein, inklusive die schwierig kalkulierbaren Risiken einer unfreiwilligen Rückoption, bspw. durch Tod

des vorletzten Gesellschafters, welcher automatisch zu einer Rückumwandlung auf den letzten Gesellschafter führt.³²⁴ Da eine schlichte Erklärung gegenüber der Finanzbehörde ausreicht, um das Steuerregime zu wechseln und von einer signifikanten Senkung der Thesaurierungsbelastung zu profitieren, ergibt sich außerdem das Risiko einer unsorgfältigen Abwägung durch die Gesellschafter.³²⁵

4. Dass das Optionsmodell in Konkurrenz zur Thesaurierungsbegünstigung stehen wird, ist in Anbetracht des identischen Adressatenkreises erwartbar. Relevant ist jedoch die Einschätzung, dass das Optionsmodell keinesfalls die Regelung des § 34a EStG obsolet werden lässt.³²⁶ Vielmehr ist es ein offenkundiges Anliegen diese zu reformieren und in der Anwendung praxistauglich zu vereinfachen.³²⁷
5. Was die Rechtsformneutralität betrifft, verzeichnet das Optionsmodell eine geringe Eignung der Neutralitätsvorgabe gerecht zu werden, steht nicht mehr die Belastung der unternehmerischen Tätigkeiten im Mittelpunkt, sondern viel mehr eine programmmäßige „à la carte“-Besteuerung³²⁸ in der Disposition der Gesellschafter.

5. Ergebnisse und kritische Würdigung

5.1. Implikationen für Familienpersonengesellschaften

5.1.1. Thesaurierungsbegünstigung

Untersucht man die Vor- und Nachteile der Thesaurierungsbegünstigung unter der Prämisse, ob diese eine vorteilhafte Besteuerungsalternative für Personengesellschaften darstellt, ist es sinnvoll, die individuellen steuerlichen Besonderheiten von Familienpersonengesellschaften zu berücksichtigen.³²⁹ Im Sinne einer größtmöglichen Dispositionsfreiheit lässt sich positiv bewerten, dass, im Hinblick auf häufig größere Gesellschafterkreise von Familienpersonengesellschaften, die individuelle Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung je Mitunternehmer möglich ist. So kann jeder Mitunternehmer für Zwecke seiner Einkommensbesteuerung entscheiden, ob ein Antrag auf § 34a EStG gestellt werden sollte. Vor dem Hintergrund einer wesentypisch starken Eigenkapitalbasis und der langfristigen Eigenkapitalbindung, ist die Begünstigung für thesaurierte Gewinne auf den ersten Blick ein enormer Vorteil. Dass die Gesellschafter im Gegenzug jedoch mit einer Einschränkung ihrer Flexibilität zahlen, wirkt abschreckend. Die Nachversteuerung im Fall von Entnahmen setzt nämlich eine besonders langfristige (Steuer-)Planung der Gesellschafter voraus

³¹³Vgl. Hey in Deutscher Bundestag (2021).

³¹⁴Vgl. Winnemann in Deutscher Bundestag (2021).

³¹⁵Vgl. Rothbart in Deutscher Bundestag (2021).

³¹⁶Vgl. z.B. Demuth (2021, 22.247).

³¹⁷Denkbar wäre der Verzicht auf die Thesaurierung der Gewinne der Jahre 2019/2020/2021, vgl. Mayer und Käshammer (2021, 1300).

³¹⁸Vgl. z.B. Bäuml (2021, 1281).

³¹⁹Vgl. Eigenthaler in Deutscher Bundestag (2021).

³²⁰Vgl. DStV, Deutscher Steuerberaterverband e.V. (2021, 1).

³²¹Vgl. Mayer und Käshammer (2021, 1300).

³²²Vgl. Rätke und Tiede (2021, 487).

³²³Vgl. Brühl und Weiss (2021b, 954).

³²⁴Vgl. Rätke und Tiede (2021, 487).

³²⁵Vgl. Wacker in Schön und Schindler (2019, 14).

³²⁶Vgl. G. Förster (2021).

³²⁷Vgl. Hey in Deutscher Bundestag (2021); Mayer und Käshammer (2021, 1303).

³²⁸Wacker in Schön und Schindler (2019, 12).

³²⁹Siehe Kapitel 2.1.3.

und schränkt Umstrukturierungen durch z.B. Umwandlungen stark ein. Das erhebliche Risiko einer Nachversteuerung, die mit erheblichen und existenzgefährdenden Liquiditätsabflüssen einhergehen kann, ist für viele Gesellschafter ein Grund dafür, die Thesaurierungsbegünstigung nicht in Anspruch zu nehmen. Für Familienpersonengesellschaften, die nicht sicher mit zukünftigen Gewinnen rechnen können, ist die Option aufgrund der Konsequenzen im Verlustfall ungeeignet. Auch für Gesellschafter, die unter dem Spitzensteuersatz von 45 % liegen, ist die Nutzung der Tarifvorschrift nur relevant, wenn mit sehr langen Thesaurierungszeiträumen gerechnet werden kann. Dieser große Nachteil impliziert bereits, dass die Vorschrift nur für einen kleinen Teil der Familienpersonengesellschaften überhaupt Relevanz zeigt. Eine gerechte Besteuerung im Sinne einer Rechtsformneutralität wird für die meisten Familienpersonengesellschaften mit der Vorschrift des § 34a EStG nicht ermöglicht. Der Belastungsvergleich zeigt, dass sich lediglich bei einem hohen Geschäftsführergehalt (in Verhältnis gesetzt zum Gewinn), eine vorteilhaftere Besteuerung als die nach dem Regime der Kapitalgesellschaft zeigt. Betrachtet man Familienpersonengesellschaften als koevolutionäre Einheit, unterstützt die Thesaurierungsbegünstigung die Stärkung dieser Einheit durch eine Wahrung des Transparenzprinzips,³³⁰ was grundsätzlich zu begrüßen ist. Unter den Gesichtspunkten der Praktikabilität und Nachvollziehbarkeit zeigt die Vorschrift Verbesserungspotenziale, ist die Komplexität der Vorschrift seitens der Literatur ein häufig bemängelter Kritikpunkt. Es lässt sich zusammenfassen, dass die Thesaurierungsbegünstigung für Gesellschafter von Familienpersonengesellschaften vorteilhaft sein könnte, die mit dem Spitzeneinkommensteuersatz besteuert werden und die bereit sind, unter Berücksichtigung einer zuverlässigen Steuerplanung der folgenden Jahre eine Beschränkung ihrer Flexibilität hinzunehmen.

5.1.2. Optionsmodell nach dem KöMoG

Betrachtet man das Optionsmodell unter Berücksichtigung der steuerlichen Besonderheiten von Familienpersonengesellschaften, lassen sich ebenfalls einige Vor- und Nachteile ableiten. Als erster kritischer Punkt lässt sich der qualifizierte Mehrheitsbeschluss, der für die Inanspruchnahme des Optionsmodells verlangt wird, nennen. Da eine Vielzahl an Unsicherheiten über die Entwicklungen auf Gesellschafts- und Mitunternehmerebene zu berücksichtigen sind,³³¹ kann gerade in großen Gesellschafterkreisen, wie sie typisch für Familienpersonengesellschaften sind, dieser Umstand zu Konfliktpotenzialen und Dissens führen. Die im Vergleich zur Regelbesteuerung deutlich günstigere Besteuerung thesaurierter Gewinne im Optionsmodell stellt einen immensen Vorteil für Familienpersonengesellschaften dar und unterstützt den Aufbau einer starken Eigenkapitalbasis, was für viele Familienpersonengesellschaften als

zentrales Ziel verstanden wird. Die künftige Anwendung des Trennungsprinzips steht allerdings im Gegensatz zur koevolutionären Einheit, da die Leistungsfähigkeit ab Ausübung der Option differenziert nach Gesellschaft und Gesellschafter bewertet und besteuert wird. Es stellt sich aktiv gegen die Grundentscheidung einer transparenten Besteuerung, die ein „tradiertes und im Kern bewährtes Fundament unseres Ertragsteuerrechts“³³² ausmacht. So lässt es Gestaltungen wie eine frühzeitige Beteiligung von Familienmitgliedern weniger reizvoll erscheinen, spielen – bei der Thesaurierung von nur mit Unternehmensteuern belasteten Gewinnen und einer einheitliche Abgeltungsteuer auf die Entnahmen – die persönlichen Einkommensteuern keine Rolle mehr. Insbesondere im Bereich der inhabergeführten Familienpersonengesellschaften stehen rechtsformspezifische, außersteuerliche Gründe der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft entgegen.³³³ War es bislang – für eine Besteuerung mit der Körperschaftsteuer – notwendig, eine Kapitalgesellschaft „vorzuschalten“, einhergehend mit einer Verkomplizierung der Unternehmensstruktur, ist der Schritt des verhältnismäßig einfachen Optierens eine begrüßenswerte Alternative.³³⁴ Bewertet man das Optionsmodell hinsichtlich seiner Praktikabilität und Nachvollziehbarkeit, lässt sich auf den ersten Blick festhalten, dass rein steuerlich die optierende Gesellschaft zu einer Kapitalgesellschaft wird und dieses System der Besteuerung durchaus ein erprobtes System darstellt. Da sie aber zivilrechtlich Personengesellschaft bleibt, kommt es zu einem Querstand, der zu „nicht vernachlässigbaren Komplizierungen“ führen muss.³³⁵ Auch die spezifischen Kenntnisse des Umwandlungssteuerrechts mit diversen Sperrfristen bei steuerneutraler Umwandlung (sofern diese überhaupt erreicht wird, dürfte das Sonderbetriebsvermögen erwartungsgemäß häufig eine Hürde darstellen) sollten abschreckend wirken. Aus dem fiktiven Umwandlungsvorgang ergibt sich außerdem eine Einschränkung der Entscheidungsflexibilität, deren Erhaltung die meisten Familienpersonengesellschafter als gewichtig bewerten. Mit Inanspruchnahme des Optionsmodells sind sie bspw. über einen Zeitraum von sieben Jahren an das Regime der Körperschaftbesteuerung gebunden. Auch ein Wegzug in Drittstaaten ist ohne ein Auslösen häufig gefürchteter Wegzugsbesteuerung nicht möglich. Der Verkauf von Anteilen oder Beteiligungen löst ebenfalls innerhalb einer Sieben-Jahres-Frist eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns I aus.³³⁶ Für Familienpersonengesellschaften, die bereits die Tarifvorschrift des § 34a EStG nutzen, ist das Optionsmodell in seiner derzeitigen Ausgestaltung nur schwierig nutzbar, dürfte eine Nachversteuerung des thesaurierten Betrags in den meisten Fällen keiner in

³³²Wacker in Schön und Schindler (2019, 12).

³³³Siehe Kapitel 2.1.3.

³³⁴Vgl. Cordes und Kraft (2021, 403).

³³⁵Vgl. Wacker in Schön und Schindler (2019, 12).

³³⁶Weitere Sperrfristen, die zu prüfen sind: Behaltefristen nach § 6 Abs. 5 S. 4, 6 sowie § 16 Abs. 3 S. 3 EStG, Sperrfristverstoß i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG, Auflösung von Abzugsbeträgen nach § 7g EStG, Auslösen eines Veräußerungsgewinns nach Einlage eines Grundstücks § 23 S. 5 Nr 1 EStG.

³³⁰Angesichts der starren Steuersätze kommt es zwar zu einer Durchbrechung der synthetischen ESt, die Begünstigung nach § 34a EStG bleibt aber strukturell in der Grundidee der Transparenz eingebunden, vgl. Wacker in Schön und Schindler (2019, 17).

³³¹Vgl. Wacker in Schön und Schindler (2019, 12).

Betracht zu ziehenden Möglichkeit entsprechen. Für Familienpersonengesellschaften mit kleinem Gesellschafterkreis und unproblematisch zu übertragenden Sonderbetriebsvermögen, die dem Spitzensteuersatz von 45 % unterliegen und über einen Zeitraum von mindestens sieben Jahren keine strukturellen Veränderungen vornehmen möchten, ist das Optionsmodell bestens geeignet, die Steuerbelastung zu reduzieren. Dabei sollten aber sämtliche Risiken und Pflichten, die sich aus der Nutzung des Regimes ergeben, bekannt sein und berücksichtigt werden. Unter Betrachtung der vielen unsicheren Prämissen, ist insgesamt mit einer geringen Inanspruchnahme zu rechnen.

5.2. Kritische Würdigung und Ausblick

Die Steuerbelastung zählt – neben Haftungs- und Nachfolgefragen - zu den zentralen Einflussfaktoren bei der Rechtsformwahl.³³⁷ Diese nach bereits erfolgter Rechtsformwahl erneut in Disposition zu setzen, eröffnet sowohl Chancen als auch Risiken. Dass durch das Optionsmodell, mithilfe einer schlichten Erklärung gegenüber der Finanzbehörde das Steuerregime gewechselt werden kann, ergibt das Risiko einer unsorgfältigen Abwägung durch Gesellschafter, ist es kein Zufall, dass ein „echter“ Formwechsel aufgrund seiner Tragweite grundsätzlich einer notariellen Beurkundung bedarf.³³⁸ Lag der Fokus der Kritik der Personengesellschaftsbesteuerung in den vergangenen Jahren auf der Thesaurierungsbegünstigung, ist das Echo, welches als Resultat auf den Gesetzesentwurf KöMoG folgt – ausgenommen vereinzelter Ausnahmen – eindeutig: Das Optionsmodell sei nicht ausgereift, zu kompliziert und stehe in Konkurrenz zum § 34a EStG, welcher - nun als „bewährtes“³³⁹ und „wirkungsvolles Instrument“³⁴⁰ beschrieben - reformiert werden sollte.³⁴¹ Es wurde im direkten Vergleich deutlich, dass § 34a EStG eine höhere Flexibilität bietet und trotz unzweifelhaft vorhandener Komplexität mit einem geringeren Beratungsaufwand als im Falle des Optionsmodells zu rechnen ist. Die Bedürfnisse von Familienpersonengesellschaften, als primäre Adressaten des § 1a KStG, sollten deutlicher berücksichtigt werden. Das Optionsmodell bietet grundsätzlich eine spannende Alternative zur Regelbesteuerung und der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG. Doch wird die Umstellung des Besteuerungsregimes in der derzeitigen Ausgestaltung von zu vielen Unsicherheiten begleitet, deren Berücksichtigung einen erheblichen Mehraufwand für die Familienunternehmen und ihre steuerlichen Berater bedeuten. Die Literatur sieht zu Recht dringenden „Nachbesserungsbedarf“³⁴² für die Nutzer der Thesaurierungsbegünstigung und verlangt eine „Übergangsmöglichkeit“ der thesaurierten Beträge ohne

Nachversteuerung.³⁴³ Eine Belastungsneutralität zwischen optierenden Gesellschaften und Kapitalgesellschaften sollte sich einstellen, unterlägen sie in Zukunft dem gleichen Besteuerungsregime. Allerdings und in Anbetracht der erschwerten, unsicheren Rahmenbedingungen wäre sicher mit einem kleinen Anwenderkreis zu rechnen. Mit § 34a EStG verfügt der Gesetzgeber über ein Instrument, welches - ohne erheblichen Mehraufwand – Belastungsunterschiede reduzieren könnte. Wünschenswert wäre eine Beseitigung der genannten Nachteile der Tarifvorschrift, um die Akzeptanz zu erhöhen und mit deutlich geringeren Hürden als das Optionsmodell eine Neutralität der Belastung von thesaurierten Gewinnen zu erreichen. Da in der vorliegenden Arbeit die Vor- und Nachteile auf nationaler Ebene betrachtet wurden und diese Betrachtung auch in den bisherigen Veröffentlichungen im Schrifttum im Fokus steht, ergibt sich Forschungsbedarf im internationalen Kontext. Gerade im Hinblick auf internationale Sachverhalte und abkommensrechtliche Auswirkungen des Optionsmodells stellen sich für den Adressatenkreis wichtige Fragestellungen. Die Option der Körperschaftsteuer ist bereits in einigen Staaten (z.B. Spanien oder Amerika) erprobt, sodass sich hier ein Vergleich der Systeme anbieten würde. Eine Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit von Familienpersonengesellschaften könnte ein aussagekräftiges Argument für die Vorteilhaftigkeit des Optionsmodells darstellen.

Insgesamt ist die gesetzgeberische Fokussierung auf die Bedürfnisse von Familienpersonengesellschaften eine erfreuliche Entwicklung und unter der Berücksichtigung des Mittelstands, als treibende Kraft der deutschen Wirtschaft, positiv zu würdigen. Das seit jeher formulierte Postulat nach einer rechtsformneutralen Besteuerung wird allerdings voraussichtlich nicht verklingen. Die Instrumente nach § 34a EStG und § 1a KStG können in ihrer derzeitigen Ausgestaltung diesem Ziel nicht gerecht werden und bieten enorme Hürden für ihre Anwender. Die Zielverfehlung des Optionsmodells wird sich, ähnlich wie es bereits bei der Thesaurierungsbegünstigung zu beobachten war, in einer geringen Inanspruchnahme äußern. Berücksichtigt man die Tatsache, dass das Optionsmodell nicht die breite Masse adressiert, fällt das Urteil unter Umständen positiver aus, kommt aber keineswegs dem Wunsch nach einer umfassenden Unternehmensteuerreform nach. Umso wichtiger erscheinen weitere Reformmaßnahmen, die geeignet sind, eine, nach praktischen und wissenschaftlichen Maßstäben, steuerliche Belastungsgleichheit herzustellen.

Literatur

Adrian, G., & Fey, J. (2021). Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts - Der Gesetzesentwurf im Überblick. *StuB*, (8), 309-316.

³³⁷Vgl. Jacobs et al. (2015, 6).

³³⁸Vgl. Wacker in Schön und Schindler (2019, 14).

³³⁹Rothbart in Deutscher Bundestag (2021); Mayer und Kāshammer (2021, 1303)

³⁴⁰Eigenthaler in Deutscher Bundestag (2021)

³⁴¹Einige Reformierungsvorschläge formuliert Wacker in Schön und Schindler (2019, 19).

³⁴²Vgl. Demuth (2021, 22.247).

³⁴³Vgl. Cordes und Kraft (2021, 403). Z.B. „durch die Überführung des nachversteuerungspflichtigen Betrages in die Regelungsmechanik der §§ 27ff. KStG“, Demuth (2021, 22.247).

- Ahrens, J.-P., Istiqliler, B., Keese, D., Kowalzik, M., Patzer, C., & Tänzler, J. K. (2019). *(Benchmark Familienunternehmen) – Eine vergleichende Analyse der Metropolregion Rhein-Neckar und der Region Stuttgart*.
- Altmaier, P. (2019). Rede über die Unternehmenssteuerreform. Verfügbar 9. Mai 2021 unter <https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Pressemitteilungen/2019/20191115-altmaier-benennkernelemente-unternehmenssteuerreform.html#:~:text=es%20zu%20sp%20C3%A4t.-,%E2%80%9C,Einf%C3%BChrung%20eines%20Optionsmodells%20zur%20K%C3%B6rperschaftsbesteuerung>
- Bäumel, S. O. (2021). „Das Beste aus zwei Welten?“ – Das Optionsmodell zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften. *NWB*, (18/2021), 1281.
- BDI (Bundesverband der Deutschen Industrie). (2008). *Industrieller Mittelstand und Familienunternehmen*.
- Beckmann, U., & Schanz, S. (2009). Investitions- und Finanzierungsentcheidungen in Personennunternehmen nach der Unternehmenssteuerreform 2008. *arqus Discussion Paper*, 62.
- Birk, D., Desens, M., & Tappe, H. (n. d.). *Steuerrecht* (17. Aufl.).
- Bitz, M., Domsch, M., Ewert, R., & Wagner, F. (Hrsg.). (2005). *Kompendium BWL: Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre Band 2* (5. Aufl.).
- Blum, J., Büttner, T., & Potrafke, N. (2020). Belastung durch Unternehmenssteuern in Deutschland senken – ist das der richtige Weg? *ifo*, (4/2020).
- Böhmer, J. (2012). Das Trennungsprinzip im Körperschaftsteuerrecht - Grundsatz ohne Zukunft? *StuW*, 33.
- Böttcher, J. (2021). Das neue KöMoG: Optionsmodell ein „großer Wurf“? *GStB*, (05-2021), 168–172.
- Brähler, G., Gutzzeit, M., & Scholz, C. (2012). (Gelungene Reform) oder überflüssige Norm? Eine quantitative Studie zu § 34a EStG. *StuW*, 119–130.
- Brühl, M., & Weiss, M. (2021a). “Check the box“ from good old Germany – Die Option zur Besteuerung als Körperschaft nach dem Entwurf des KöMoG. *DStR*, (16/2021), 889–897.
- Brühl, M., & Weiss, M. (2021b). (KöMoG) Keine Besteuerungsschaukel! – Die Rückoption zur transparenten Besteuerung nach dem Entwurf des KöMoG. *DStR*, (17/2021), 945–954.
- Brühler Kommission. (1999). Bericht zur Reform der Unt.-Besteuerung. *Schriftenreihe des Bundesministers für Finanzen*, (66).
- Brune, A., Thomsen, M., & Watrin, C. (2019). Family Firm Heterogeneity and Tax Avoidance: the Role of the Founder. *Family Business Review*, 32(3).
- Brune, A., Thomsen, M., & Watrin, C. (2021). (Familienunternehmen) in der betriebswirtschaftlichen Forschung – Ein Literaturüberblick zur Finanzierungs-, Steuer-, und Bilanzpolitik. *BFuP*, 134–160.
- Bundesfinanzministerium. (2021). Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG). Verfügbar 8. Mai 2021 unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2021-04-19-KoeMoG/0-Gesetz.html
- CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag. (2019). Positionspapier Modernisierung der Unternehmensbesteuerung [Beschluss vom 5.11.2019].
- Chen, S., & Chen, X. (2010). Are Family Firms more Tax Aggressive than Non-family Firms? *Journal of Financial Economics*, 91(1), 41–61.
- Cordes, M., & Kraft, M. (2021). (Optionsmodell) Regierungsentwurf zum Optionsmodell – Körperschaftsteuer ab 2022 auch für Personengesellschaften? *FR*, (9/2021), 401–410.
- Demuth, R. (2021). (Hinweise KöMoG) Hinweise zum Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts aus Beratersicht. *kösdI*, (5/2021), 22.241–22.252.
- Deutscher Bundestag. (2021). Geteiltes Echo zu Reform der Körperschaftsteuer. *hib*, 590/2021. Verfügbar 13. Mai 2021 unter <https://www.bundestag.de/presse/hib/839238-839238>
- Dorn, K., & Dibbert, M. (2021). (KöMoG) Entwurf des “KöMoG” vorgelegt! Das “Optionsmodell” für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften soll kommen! *NWB-EV*, (5/2021), 162–165.
- Drefler, D., & Kompolek, P. (2021). Das Optionsmodell zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft nach dem vom Bundestag beschlossenen KöMoG. *Ubg*, (6/2021), 301–312.
- DStV, Deutscher Steuerberaterverband e.V. (2021). (Stellungnahme) Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts [Berlin, 29.04.2021].
- Fahrenschon, G., Kirchhoff, A. G., & Simmert, D. B. (2015). *(Mittelstand) – Motor und Zukunft der deutschen Wirtschaft*. Wiesbaden.
- Fischer, N. (2019). *Die Gewinnverteilung von Familienunternehmen – Anforderungen und Lösungsansätze aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre* [Diss., University of Bremen].
- Förster, G. (2021). (Optionsmodell) für Personengesellschaften. *StbG*, (5/21), M1.
- Förster, G., & Förster, U. (2021). Mittelbare Steuerfolgen der Coronakrise. *DB*, (14), 697–709.
- Förster, U. (2016). (Update § 35 EStG): Offene und geklärte Fragen bei der Anrechnung der GewSt im Licht der neueren Rechtsprechung. *DB*, (24), 1398–1403.
- Gragert, K., & Wißborn, J.-P. (2007). (Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG) - Ermäßigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne von Einzel- und Mitunternehmern ab 2008. *NWB*, (30), 2551.
- Haarmann, W. (2015). Steuerrecht 2014/2015 – eine Anamnese. *BB*, 22–31.
- Haug, F. (2021). (KöMoG) Entwurf eines Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) – Folgen aus dem Optionsmodell für die Investmentbesteuerung. *FR*, (09/2021), 410–414.
- Hechtner, F. (2010). *(Einkommensteuertarife) Eine theoretische und empirische Studie über Einkommensteuertarife aus Sicht der Wirtschaftswissenschaft – Progressionswirkungen der synthetischen Einkommensteuer, Schemulenbesteuerung und Vermeidung von Doppelbesteuerungen* [Diss.].
- Hey, J. (2007). Unternehmenssteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E. *DStR*, 925.
- Homburg, S., Houben, H., & Maiterth, R. (2008). (Optimale Eigenfinanzierung) der Personennunternehmen nach der Unternehmenssteuerreform 2008/2009. *zfbf*, 60, 29–47.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW). (2019). *Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung („Optionsmodell“)* (2. Aufl.). München.
- Institut für Mittelstandsforschung Bonn. (n. d.). KMU-Definition der Europäischen Kommission. Verfügbar 8. Mai 2021 unter <https://www.ifm-bonn.org/definitionen/kmu-definition-der-eu-kommission>
- Institut für Mittelstandsforschung Bonn. (2007). Volkswirtschaftliche Bedeutung von Familien- und Frauenunternehmen. *IfM-Materialien Nr. 199*, 5.
- Jacobs, O. (2016). *Internationale Unternehmensbesteuerung* (8. Aufl.). München.
- Jacobs, O., Scheffler, W., & Spengel, C. (2015). *Unternehmensbesteuerung und Rechtsform* (5. Aufl.). München.
- Kanzler, H.-J., & Kraft, G. (2021). *(EStG) Einkommensteuergesetz, Kommentar* (6. Aufl.). Herne.
- Kessler, W., & Pfuhl, A. (2009). *(Mittelstand) Den Mittelstand begleiten – Wege zu Eigenkapital und gelungener Nachfolge*. Festschrift für Horst Kray zu seinem 65. Geburtstag am 1.11.2009.
- Kirchhoff, P., & Seer, R. (2021). *(EStG) Einkommensteuergesetz, Kommentar* (20. Aufl.). Köln.
- Knirsch, D., & Schanz, S. (2008). (Steuerreform durch Tarif- oder Zeiteffekte?) Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personennunternehmen. *ZfB*, 78(12), 1231–1250.
- Kormann, H. (2013). *(Gewinnverwendung) und Vermögen - Zukunftssicherung für das Familienunternehmen und seine Inhaber*. Wiesbaden.
- Kraft, C., & Kraft, G. (2018). *Grundlagen der Unternehmensbesteuerung* (5. Aufl.).
- Kudert, S., & Kaiser, I. (2007). *Die (Unternehmenssteuerreform 2008): Eine Untersuchung zur Existenz von steuerlichen Lock-In-Effekten*.
- Lange, J. (Hrsg.). (2012). *(Personengesellschaften) im Steuerrecht* (8. Aufl.).
- Lüdicke, J., & Siermann, C. (Hrsg.). (2018). *(Unternehmenssteuerrecht) Gründung, Finanzierung, Umstrukturierung, Übertragung, Liquidation* (2. Aufl.).
- Lühn, A., & Lühn, M. (2007). (Unternehmenssteuerreform) Vergleich der Besteuerung von Personennunternehmen und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmenssteuerreform 2008. *StuB*, (7).

- Maiterth, R., & Müller, H. (2007). (Unternehmensteuerreform 2008) – Moggelpackung statt großer Wurf. *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung*, 76, 49–73.
- Mayer, V., & Käshammer, D. (2021). (Optionsmodell) - Das Optionsmodell zur Körperschaftbesteuerung – Praxishinweise und steuerliche Implikationen. *NWB*, (18/2021), 1300–1310.
- Münch, C. (2015). *Handbuch Familiensteuerrecht*.
- Ott, M. (2012). (Investitions- und Finanzierungsneutralität) - Vier Essays zur Investitions- und Finanzierungsneutralität der Besteuerung [Diss., Tübingen].
- o.V. (2009). (Steuerbelastungsvergleich zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft) im Lichte der Unternehmensteuerreform 2008.
- Pelka, J. (Hrsg.). (2001). *Unternehmenssteuerreform - Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.*
- Peters, Schönberger & Partner. (2018). (Struktur Familienunternehmen) - Die rechtliche, steuerliche und finanzielle Struktur von Familienunternehmen in Deutschland.
- Pfuhl, A. (2014). *Steuerorientierte Rechtsformplanung mittels Thesaurierungsbegünstigung und Abgeltungsteuer – Steuerwirkung, Steuerplanung, Steuergestaltung*.
- PricewaterhouseCoopers AG (PWC). (2012). *Die (Zukunft von Familienunternehmen) – der Kern der Wirtschaft*.
- Prinz, U. (2019). Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht: Gestaltungsüberlegungen zur betriebsstättenbezogenen Zuordnung von KapGes-Anteilen. *FR*, 597ff.
- Prinz, U. (2021). (Modernisierungsdiskussion) - Internationale Mitunternehmensschaften und Mittelstandsmodell – Aktuelle Entwicklungslinien und Modernisierungsdiskussion. *DB*, (18), 914–919.
- Prinz, U., & Kahle, H. (2020). (Personengesellschaften) - Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften (5. Aufl.).
- Rätke, B., & Tiede, K. (2021). (KöMoG) Gesetzentwurf zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts – Was Sie jetzt schon zur geplanten Option zur Körperschaftbesteuerung wissen müssen. *BBK*, (10/2021), 477–487.
- Rumpf, D., Kiesewetter, D., & Dietrich, M. (2008). (Investitionsentscheidungen) und die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG. *arqus Discussion Paper*, (33).
- Schanz, S., Kollruss, T., & Zipfel, L. (2008). (Thesaurierungsbegünstigung) - Zur Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen: Stand der Diskussion und Beispiele. *DStR*, 1702–1706.
- Schiffers, J. (2008). (§ 34a EStG) - Anmerkungen zum Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG. *DStR*, 1805–1814.
- Schiffers, J. (2021). (Thesaurierende GmbH & Co KG) – Möglichkeiten der Steuerbelastungsoptimierung. *GmbH-StB*, (2/2021), 56–62.
- Schmidt, L. (Hrsg.). (2021). (EStG) *Einkommensteuergesetz, Kommentar* (40. Aufl.).
- Schneider, D. (2014). (Steuerlast und Steuerwirkung): Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre.
- Schneider, K., & Wesselbaum-Neugebauer, C. (2010). (Thesaurierungsbegünstigung) - Innovation im Steuerrecht: Wie kann die Thesaurierungsbegünstigung eine annähernd belastungsneutrale Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften gewährleisten? *Schumpeter Discussion Papers*, (2010-002).
- Scholz, O. (2020). (Unternehmensteuerrecht) - Rede von Bundesfinanzminister Olaf Scholz anlässlich der Veranstaltung "10 Jahre Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht" an der Bucerius Law School.
- Schön, W., & Osterloh-Konrad, C. (2010). (Unternehmenssteuerrecht) - Kernfragen des Unternehmensteuerrechts. *MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law*, 16.
- Schön, W., & Schindler, J. (2019). (Reformfragen) des deutschen Steuerrechts. *MPI Studies in Tax Law and Public Finance*, 9.
- Schüller, E. C. (2014). (Die deutsche Besteuerung) grenzüberschreitender Personengesellschaften – Der In- und Outbound-Fall innerhalb der EU [Diss., Mainz].
- Seifert, F. (2002). *Auswirkungen der Unternehmensteuerreform auf Familienpersonengesellschaften* [Diss., Aachen].
- Siegmund, O. (2006). (Unternehmensbesteuerung) im Halbeinkünfteverfahren - Eine betriebswirtschaftliche Analyse unter besonderer Berücksichtigung der Kapitallebensversicherung [Diss., Hamburg].
- Söffing, G. (Hrsg.). (2005). (Mitunternehmer) *Besteuerung der Mitunternehmer* (5. Aufl.).
- Staadten, F. (2017). (Ermäßigungshöchstbetrag) Übernahme des horizontalen Verlustausgleichs beim Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 Abs. 1 S. 2 EStG durch die Finanzverwaltung – Neuerungen und neue Zweifelsfragen. *DStR*, 184–189.
- Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.). (2012). (Handlungsempfehlungen) *Unternehmensbesteuerung in Deutschland - Eine kritische Bewertung und Handlungsempfehlungen für die aktuelle Steuerpolitik*.
- Stiftung Familienunternehmen. (2019). (Volkswirtschaftliche Bedeutung) - Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen (5. Aufl.).
- Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.). (2020a). (Belastung Personenunternehmen) *Belastung thesaurierender Personenunternehmen. Reformbedarf bei Sondertarifierung (§ 34a EStG) und Gewerbesteueranrechnung (§ 35 EStG)*.
- Stiftung Familienunternehmen. (2020b). (Steueraufkommen) - Der Beitrag der Familienunternehmen zum Steueraufkommen in Deutschland - Entwicklung der Steuern von Einkommen und Ertrag (2. Aufl.).
- Streif, D. J. (2014). (Steuerbelastungsanalyse der Thesaurierungsoption) - Quantitative Steuerbelastungsanalyse der Thesaurierungsoption nach § 34a EStG beim Kommanditisten einer GmbH & Co. KG [Diss., Universität Hamburg].
- Tipke, K., & Lang, J. (Hrsg.). (2018). *Steuerrecht* (23. Aufl.).
- Versen, J. (2019). *Auswirkungen einer Vermögensteuer auf Familienunternehmen – Eine ökonomische Analyse* [Diss.].
- Volb, H. (2007). *Unternehmenssteuerreform 2008*.
- Von Rechenberg, W.-G., Thies, A., & Wiechers, H. (Hrsg.). (2020). (Familienunternehmen) - *Handbuch Familienunternehmen und Unternehmerfamilien – Gestaltungspraxis in Zivil-, Gesellschafts- und Steuerrecht* (2. Aufl.).
- Wacker, K. (2016). (Die Einbeziehung von Familienangehörigen) - Eine steuerplanerische Analyse der Vorteile und Grenzen [Diss.].
- Wassermeyer, F., Richter, S., & Schnitker, H. (Hrsg.). (2015). (Personengesellschaften IStR) - *Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht* (2. Aufl.).
- Weggenmann, H. (2021). Interview „Die Option bringt eine Annäherung an eine rechtsformneutrale Besteuerung“. *DB*, (16), M18–M19.
- Wehrheim, M., & Heurung, R. (Hrsg.). (2007). (Steuerbelastung) – *Steuerwirkung – Steuergestaltung: Festschrift zum 65. Geburtstag von Winfried Mellwig*.
- Wehrße, M. (2011). (Grenzüberschreitende Besteuerung) von Personengesellschaften im internationalen Vergleich [Diss.].
- Werner, E. (2015). (Die Familiengesellschaft) – *Recht, Steuern, Betriebswirtschaft*.
- Wesselbaum-Neugebauer, C. (2008). (§ 34a EStG) – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip? *Schumpeter Discussion Papers*, (2008-009).
- Wiedmann, B. (2021). (Option zur Körperschaftbesteuerung) für Personhandels- und Partnerschaftsgesellschaften - Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts. *PSP München*.
- Woerz, B. (2009). (Körperschaftsteuer) für Personenunternehmen – Eine Untersuchung am Beispiel des spanischen Unternehmensteuerrechts [Diss.].