

Gieralka, Adam

**Working Paper**

Optionale Schedulenbesteuerung unternehmerischer Einkünfte als praktikable Alternative zur Regelbesteuerung? Eine vergleichende Analyse der deutschen und polnischen Steuerregelungen

Discussion Paper, No. 273

**Provided in Cooperation with:**

European University Viadrina Frankfurt (Oder), Department of Business Administration and Economics

Suggested Citation: Gieralka, Adam (2009) : Optionale Schedulenbesteuerung unternehmerischer Einkünfte als praktikable Alternative zur Regelbesteuerung? Eine vergleichende Analyse der deutschen und polnischen Steuerregelungen, Discussion Paper, No. 273, European University Viadrina, Department of Business Administration and Economics, Frankfurt (Oder)

This Version is available at:

<http://hdl.handle.net/10419/41402>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*



Optionale Schedulenbesteuerung unternehmerischer  
Einkünfte als praktikable Alternative  
zur Regelbesteuerung?  
- Eine vergleichende Analyse der deutschen und  
polnischen Steuerregelungen -

Dr. Adam Gieralka

---

European University Viadrina Frankfurt (Oder)  
Department of Business Administration and Economics  
Discussion Paper No. 273  
March 2009  
ISSN 1860 0921

---

# **Optionale Schedulensteuerung unternehmerischer Einkünfte als praktikable Alternative zur Regelbesteuerung?**

**– Eine vergleichende Analyse der deutschen und polnischen Steuerregelungen –**

Dr. Adam Gieralka \*

Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder)

März 2009

## **Zusammenfassung**

Zum 1. Januar 2009 traten in Deutschland die Regelungen über die so genannte Abgeltungssteuer in Kraft. Sie betreffen in erster Linie private Kapitaleinkünfte. Bereits ein Jahr zuvor wurden Regelungen über die so genannte Thesaurierungsbegünstigung von Gewinneinkünften wirksam. Beide Regelwerke stellen aufgrund der Komplexität der ineinandergreifenden Pflichten und Optionen eine erhebliche Herausforderung für die Steuerpflichtigen dar; beiden ist gemeinsam, dass sie eine Schedulensteuerung vorsehen.

Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung wird der Frage nachgegangen, welche Schritte der deutsche Gesetzgeber zu unternehmen hätte, um die Schedulensteuerung im unternehmerischen Bereich praktikabler und einfacher zu gestalten. Die Ergebnisse werden im Rahmen einer vergleichenden Analyse der deutschen und polnischen Regelungen hergeleitet. Dabei zeigt sich insbesondere, dass vom polnischen Gesetzgeber dieselben Ziele mit wesentlich einfacheren Regeln verfolgt werden. Am Ende der Untersuchung werden konkrete Handlungsempfehlungen sowohl an den Gesetzgeber in Deutschland als auch an den Gesetzgeber in Polen formuliert.

---

\* Dr. Adam Gieralka ist als wissenschaftlicher Mitarbeiter von Prof. Dr. Stephan Kudert am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung, Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder) tätig. Email: [gieralka@euv-frankfurt-o.de](mailto:gieralka@euv-frankfurt-o.de).

# Optionale Schedulenbesteuerung unternehmerischer Einkünfte als praktikable Alternative zur Regelbesteuerung?

– Eine vergleichende Analyse der deutschen und polnischen Steuerregelungen –

Dr. Adam Gierałka

## Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung.....	3
2	Schedulenbesteuerung im Rahmen der Unternehmensbesteuerung in einem Systemvergleich ....	6
2.1	Unternehmensbesteuerung in Deutschland .....	6
2.1.1	Fehlende Rechtsformneutralität als Ausgangspunkt der Analyse .....	6
2.1.2	Systematische Einordnung und Funktionsweise der Thesaurierungs- begünstigung nach § 34a Abs. 1 EStG .....	8
2.1.3	Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Abs. 1 EStG.....	15
2.2	Unternehmensbesteuerung in Polen .....	20
2.2.1	Fehlende Rechtsformneutralität als Ausgangspunkt der Analyse .....	21
2.2.2	Systematische Einordnung und Funktionsweise der Linearbesteuerung nach Art. 30c Abs. 1 EStG-PL .....	23
2.2.3	Vorteilhaftigkeit der optionalen Linearbesteuerung nach Art. 30c Abs. 1 EStG-PL .....	24
2.3	Vergleichende Betrachtung der unternehmerischen Schedulenbesteuerung in Deutschland und Polen.....	28
3	Denkanstöße und Vorschläge für die nationalen Steuergesetzgeber.....	32
3.1	Polen.....	32
3.2	Deutschland.....	33
4	Fazit.....	38

# 1 Einleitung

Der deutsche Gesetzgeber ist seit Jahren bestrebt, im Rahmen der Unternehmensbesteuerung die gewerblichen Einkünfte von Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) einer besonderen einkommensteuerrechtlichen Behandlung zuzuführen: Einerseits um der Tatsache einer Zusatzbelastung mit der Gewerbesteuer Rechnung zu tragen.<sup>1</sup> Andererseits um die steuerliche Gesamtbelastung von Gewinnen an das Besteuerungsniveau von Kapitalgesellschaften anzunähern.<sup>2</sup> Dabei scheint keine Lösung vor dem deutschen Gesetzgeber sicher zu sein, um ausprobiert zu werden. Der seit dem Jahr 1994 geltende abgesenkte Tarif für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG a. F.<sup>3</sup> wurde mit dem VZ 2001 durch das Mechanismus der Anrechnung pauschaler Gewerbesteuerbelastung nach § 35 EStG ersetzt.<sup>4</sup> Um die zweite Zielsetzung zu erreichen, wurde zuletzt durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008<sup>5</sup> eine gänzlich neue Regelung zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG (so genannte Thesaurierungsbegünstigung) eingeführt.<sup>6</sup> Zugleich lief die ausschließlich (!) im VZ 2007 geltende Regelung zur Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften nach § 32c EStG n. F. aus. Der Entlastungsbetrag nach § 32c Abs. 1 und 2 EStG n. F. wurde ursprünglich eingeführt, damit Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG) von der so genannten Reichensteuer (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG) nicht erfasst werden.<sup>7</sup>

- 
- 1 Vgl. die Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz – StandOG) vom 05. März 1993, BT-Drucksache 12/4487, S. 25, <http://drucksachen.bundestag.de> (Stand: 15.01.2009).
  - 2 Auf diesen Aspekt der Unternehmensteuerreform 2008 weist etwa Wesselbaum-Neugebauer, Claudia, § 34a EStG – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip?, Schumpeter Discussion Papers 2008-009, <http://elpub.bib.uni-wuppertal.de/edocs/dokumente/fbb/wirtschaftswissenschaft/sdp/sdp08/sdp08009.pdf> (Stand: 16.01.2009), S. 1-42 (5) hin.
  - 3 § 32c EStG a. F. steht für § 32c EStG i. d. F. des Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz - StandOG) vom 13. September 1993, BGBl. I S. 1569. Nach der ursprünglichen Fassung des § 32c EStG a. F. wurde der reguläre Spitzensteuersatz des Einkommensteuertarifs von 53 % auf 47 % für gewerbliche Einkünfte begrenzt (für die Jahre 1994-1998; anschließend galt eine Begrenzung auf 45 % (für das Jahr 1999) und auf 43 % (für das Jahr 2000).
  - 4 Die Änderung erfolgte durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000, BGBl. I S. 1433.
  - 5 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007, BGBl. I S. 1912.
  - 6 Zur Darstellung der wichtigsten Maßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vgl. etwa Merker, Christian, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, Änderungen des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuergesetzes, SteuerStud 2007, S. 431-437 (Teil 1), S. 500-505 (Teil 2). Vgl. auch Hey, Johanna, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, S. 1303-1309.
  - 7 Vgl. Schmidt/Loschelder, EStG, 27. Auflage 2008, § 32c Rz 1, 10. Vgl. auch die Analyse von Hechtner, Frank / Hundsdoerfer, Jochen, Unbeabsichtigte Reichensteuer auf Gewinneinkünfte: Belastungswirkung und Gestaltungsspielräume, BB 2006, S. 2123-2130.

Nachträgliche gesetzgeberische Korrekturen des § 35 EStG im Rahmen des Jahresteuergesetzes 2008<sup>8</sup> brachten neue Fragen für die Steuerpflichtigen mit sich.<sup>9</sup> Weitere Änderungen des § 34a EStG wurden im Zuge des Jahressteuergesetzes 2009<sup>10</sup> umgesetzt.<sup>11</sup>

Mit der Einführung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG wird für unternehmerische Gewinneinkünfte in Deutschland seit dem VZ 2008 der Grundsatz der synthetischen Einkommensteuer durchbrochen und erstmals eine optionale Schedulenbesteuerung eingeführt.<sup>12</sup> Aus diesem Anlass wird im Rahmen des vorliegenden Beitrags ein Blick nach Polen gerichtet, um die dort seit einigen Jahren praktizierte Linearbesteuerung für Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit als gegebenenfalls eine in Erwägung zu ziehende Alternative zu § 34a EStG unter systematischen Gesichtspunkten zu betrachten. Stellt die polnische Linearbesteuerung ein Vorbild für die Reform bzw. Vereinfachung der Thesaurierungsbegünstigung in Deutschland dar? Kann das gesetzte Ziel, eine Annäherung an das Belastungsniveau von Kapitalgesellschaften, auch praktikabler erreicht werden?

Nach Ansicht des Verfassers sind bei der erstmaligen Einführung der Schedulenbesteuerung unternehmerischer Einkünfte in Deutschland die einfachsten Lösungen aus dem Blickfeld des Gesetzgebers geraten. Auf dieser These bauen die folgenden Ausführungen auf, indem ein Blick nicht in die Besteuerungstheorie sondern über die Grenze auf die seit Jahren praktizierte Alternative im östlichen Nachbarland gerichtet wird.<sup>13</sup>

Dabei wird im Rahmen der vorliegenden Arbeit die Systematik der jeweils national umgesetzten Besteuerungskonzepte (Sedulenbesteuerung im unternehmerischen Bereich in Deutschland respektive Polen) zuerst getrennt untersucht. Erst anschließend erfolgt eine kritische länderübergreifende Gegenüberstellung der geltenden Regelungen. Nicht untersucht werden dagegen die

---

8 Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) vom 20. Dezember 2007, BGBl. I S. 3150.

9 Vgl. hierzu Hechtner, Frank / Hundsdoerfer, Jochen, Die missverständliche Änderung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008 – Auswirkungen für die Steuerpflichtigen und für das Steueraufkommen, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 38/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 10.01.2009), S. 1-20; Blaufus, Kay / Hechtner, Frank / Hundsdoerfer, Jochen, Die Gewerbesteuerkompensation nach § 35 EStG im Jahressteuergesetz 2008 – Was will uns der Gesetzgeber mit der Neufassung sagen?, BB 2008, S. 80-88.

10 Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) vom 19. Dezember 2008, BGBl. I S. 2794.

11 Zu Änderungen des § 34a EStG im Zuge des JStG 2009 vgl. z. B. Nacke, Alois Th., Die einkommensteuerlichen Änderungen durch das Jahresteuergesetz 2009, DB 2008, S. 2792-2800 (2798 f.). Vgl. auch Korn, Klaus / Strahl, Martin, Beratungsrelevante Aspekte zum JStG 2009 und zu weiteren steuerlichen Änderungsgesetzen, KÖSDI 2009, S. 16358-16387.

12 Zur Kritik vgl. Lang, in: Tipke/Lang<sup>19</sup>, Steuerrecht, § 9 Rz. 505.

13 Vgl. auch Kainz, Robert / Knirsch, Deborah / Schanz, Sebastian, Schafft die deutsche oder österreichische Begünstigung für thesaurierte Gewinne höhere Investitionsanreize?, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 41/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-25.

Interdependenzen zwischen der unternehmerischen und privaten Schedulenbesteuerung im jeweiligen Land.<sup>14</sup> Genauso wenig ist Gegenstand der vorliegenden Untersuchung die Frage, inwieweit eine Schedulenbesteuerung in Deutschland den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) entspricht.<sup>15</sup>

Den Ausführungen liegt die zum 1. Januar 2009 geltende Rechtslage zugrunde. Auf die geplanten steuerlichen Maßnahmen, die im Zuge des so genannten Konjunkturpaktes II von der Großen Koalition am 12. Januar 2009 vereinbart und in der Regierungserklärung von der Bundeskanzlerin, Frau Dr. Angela Merkel, im Deutschen Bundestag am 14. Jan. 2009 vorgestellt wurden, wird an den einschlägigen Stellen hingewiesen, da sie teilweise rückwirkend zum 1. Januar 2009 in Kraft gesetzt werden.<sup>16</sup> Es sei allerdings bereits an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die geplanten steuerlichen Maßnahmen sich lediglich auf eine geringfügige technische Neujustierung des Einkommensteuertarifs beschränken, ohne seine progressive Grundstruktur zu ändern. Damit behalten die in der Analyse gewonnenen Erkenntnisse auch nach der Verabschiedung des Konjunkturpaktes II ihre materielle Aussagekraft.

---

14 Vgl. hierzu die Untersuchung von Rumpf, Dominik / Kieseewetter, Dirk / Dietrich, Maik, Investitionsentscheidungen und die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 33/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-46; siehe auch die ländervergleichende Analyse von Kainz, Robert / Knirsch, Deborah / Schanz, Sebastian, Schafft die deutsche oder österreichische Begünstigung für thesaurierte Gewinne höhere Investitionsanreize?, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 41/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-25.

15 Nach der Rechtsprechung des BVerfG in Deutschland muss eine Schedulenbesteuerung im Rahmen der Einkommensteuer sog. besonderen Rechtfertigungsanforderungen genügen. Ein Hinweis auf die systematische Unterscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsarten dafür genügt nicht; so zuletzt BVerfG, 2 BvL 2/99 vom 21.06.2006, Absatz-Nr. 1-126 (72), [http://www.bverfg.de/entscheidungen/lis20060621\\_2bvl000299.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/lis20060621_2bvl000299.html) (Stand: 10.01.2009).

16 Vgl. das Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland, vom Bundestag am 13. Februar 2009 und vom Bundesrat am 20. Februar 2009 angenommen; Bundesrat-Drucksache 120/09, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2009/0120-09.pdf> (Stand: 23.02.2009).

## 2 Schedulensteuerung im Rahmen der Unternehmensbesteuerung in einem Systemvergleich

### 2.1 Unternehmensbesteuerung in Deutschland

#### 2.1.1 Fehlende Rechtsformneutralität als Ausgangspunkt der Analyse

Die Unternehmensbesteuerung ist in Deutschland nicht rechtsformunabhängig. Das ist an sich keine neue Erkenntnis:

"Seit mehr als 75 Jahren wird aber nun die Rechtsformneutralität der Besteuerung ohne greifbare Ergebnisse diskutiert und ist nach wie vor nicht unumstritten."<sup>17</sup>

Nicht zuletzt liegt es daran, dass ein Gebot einer rechtsformneutralen Besteuerung dem deutschen Grundgesetz (GG) bekanntlich nicht zu entnehmen ist. Insbesondere ist Art. 3 Abs. 1 GG nicht zu entnehmen, dass „ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften beim Anteilseigner einkommensteuerlich ebenso zu behandeln sind wie entnommene Gewinne von Personengesellschaften“.<sup>18</sup> Somit wird die deutsche Unternehmensbesteuerung nach wie vor durch zwei grundlegende Prinzipien beherrscht: das Trennungs- und das Transparenzprinzip.

Im Falle von Kapitalgesellschaften wird die Ebene der Gesellschaft von der Gesellschafterebene separat mit Körperschaftsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag) und Gewerbesteuer besteuert. Erst anschließend werden die Beteiligungserträge bei den Eigentümern erfasst (Trennungsprinzip; siehe Exkurs I auf der nächsten Seite).<sup>19</sup> Bei Personenunternehmen wird dagegen auf den Unternehmer bzw. Gesellschafter selbst abgestellt, so dass grundsätzlich eine direkte Ergebniszuordnung vorgenommen wird (Transparenzprinzip).<sup>20</sup> Trotz der Gewerbesteuerbelastung der ge-

---

17 Neu, Norbert / Neumann, Ralf / Neumayer, Jochen, Mehr Steuerplanungs-Sicherheit für mittelständische GmbH - ein "Wunschzettel" an den Gesetzgeber, GmbHR 2005, S. 24-39 (25).

18 Das Zitat stammt aus dem Beschluss des BVerfG zu § 32c EStG a. F., in dem die Verfassungsmäßigkeit der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte bejaht worden ist; BVerfG, 2 BvL 2/99 vom 21.06.2006, Absatz-Nr. 1-126 (114), [http://www.bverfg.de/entscheidungen/lS20060621\\_2bvl000299.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/lS20060621_2bvl000299.html) (Stand: 10.01.2009).

Der BFH hat dagegen in seinem Vorlagebeschluss an das BVerfG ein Gebot zur rechtsformneutralen Besteuerung aus dem Art. 3 Abs. 1 GG auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise und unter Geltung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens (1977-2000) hergeleitet; vgl. BFH-Beschluss vom 24.02.1999, X R 171/96, BStBl. II 1999, S. 450; ebenfalls zu beziehen unter: [http://www.bfh.simons-moll.de/bfh\\_1999/XX990450.HTM](http://www.bfh.simons-moll.de/bfh_1999/XX990450.HTM) (Stand: 15.01.2009).

19 Zur Darstellung der Besteuerungsgrundsätze von Kapitalgesellschaften nach dem Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008 vgl. Förster, Guido, Unternehmensteuerreform 2008: Kapitalgesellschaften, Stbg 2007, S. 559-572.

20 Zur Darstellung der Besteuerungsgrundsätze von Personengesellschaften nach dem Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008 vgl. Ley, Ursula, Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 unter besonderer Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung, KÖSDI 2007, S. 15737-15757; Schmitt, Michael, Unternehmensteuerreform 2008: Personengesellschaften, Stbg 2007, S. 573, 580-592.



werblichen Gewinne von Personenunternehmen resultiert ihre steuerliche Gesamtbelastung im Wesentlichen aus der erreichten Progressionsstufe im Einkommensteuertarif nach § 32a Abs. 1 EStG (siehe die Ausführungen unter 2.1.2).

Aus den Unterschieden zwischen dem Trennungs- und Transparenzprinzip resultieren divergierende steuerliche Belastungsfolgen, die vor allem auf die nicht aufeinander abgestimmten Tarife der Einkommen- und der Körperschaftsteuer zurückzuführen sind. Die hier nicht weiter betrachteten Bemessungsgrundlagendifferenzen kommen hinzu. Die Belastungen allein aufgrund der Existenz der Gewerbesteuer verkomplizieren das steuerliche Belastungsgeflecht zusätzlich. Damit sind die Unternehmer bei der konstitutiven Entscheidung über die Rechtsformwahl auch immer gut beraten, die steuerlichen Implikationen in jedem Einzelfall mit zu berücksichtigen.

### **Exkurs 1: Steuerliche Belastung von Körperschaften in Deutschland**

*Der lineare Tarif der Körperschaftsteuer beträgt seit dem VZ 2008 einheitlich 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG), unabhängig davon, ob Gewinne einbehalten oder ausgeschüttet werden. Zusätzlich wird der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % der festgesetzten Körperschaftsteuer erhoben. Es kommt noch die Belastung mit der Gewerbesteuer hinzu, die bei einer konstanten Messzahl von 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG) in Abhängigkeit von dem Hebesatz der jeweiligen Gemeinde unterschiedlich hoch ausfällt. Wird ein gewerbesteuerlicher Hebesatz von 400 % unterstellt,<sup>21</sup> ergibt sich – unter Beachtung der Tatsache, dass die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe durch § 4 Abs. 5b EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG ausgeschlossen wird – eine Gesamtbelastung inländischer Gewinne von deutschen Kapitalgesellschaften in Höhe von*

$$\text{Gesamtgrenzbelastung}^{KapGes} = 0,035 \times 4 + 0,15 \times (1 + 0,055) = 0,29825.$$

*Es ist zu beachten, dass bei einer statischen Belastungsanalyse auch die steuerlichen Folgen der Dividendenbesteuerung in die Analyse einzubeziehen sind. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass private Kapitaleinkünfte bei natürlichen Personen grundsätzlich einer besonderen Besteuerung auf der Bruttobasis mit einem Steuersatz von 25 % der Einnahmen unterliegen (Grundfall der Abgeltungsteuer),<sup>22</sup> kumuliert sich die gesamte Belastung von Gewinnen deutscher Kapitalgesellschaften im Inlandsfall auf*

21 An dieser Stelle sei auf die umstrittene Regelung über den Mindesthebesatz der Gewerbesteuer von 200 % in § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG hingewiesen. Vgl. Montag, in: Tipke/Lang<sup>19</sup>, Steuerrecht, § 12 Rz. 1, 40.

22 Vgl. hierzu zuletzt Hechtner, Frank / Hundsdoerfer, Jochen, Schedulenbesteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungsteuer: Belastungswirkungen und neue Problemfelder, StuW 2009, S. 23-41.

$$\text{Gesamtgrenzbelastung}^{KapGes\_gesamt} = 0,29825 + (1 - 0,29825) \times 0,25 \times (1 + 0,055) = 0,48334.$$

*Dabei wurde der Solidaritätszuschlag erfasst, die Belastung mit der Kirchensteuer aber der Vereinfachung halber ausgeblendet.<sup>23</sup> Die Gesamtbelastung stellt sich naturgemäß anders dar, wenn die Abgeltungsteuer nicht anwendbar ist (etwa wegen § 20 Abs. 8 EStG, § 32d Abs. 2 oder Abs. 6 EStG) bzw. das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) zum Tragen kommt.<sup>24</sup>*

*Ende des Exkurses!*

Im Folgenden wird der Augenmerk der Analyse auf die Schedulenbesteuerung im Rahmen der Einkommensteuerung von Personenunternehmen gelegt, weswegen allein die begünstigende Einkommensbesteuerung nach § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG im Fokus der Betrachtung stehen wird. Diese kann allerdings erst dann sinnvoll erfolgen, nachdem die grundsätzliche Besteuerungssystematik der Personenunternehmen herausgearbeitet worden ist. Die anderen systemimmanenten Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Deutschland werden an den jeweils relevanten Stellen betrachtet, insoweit sie für die Systemanalyse von Relevanz sind.

### **2.1.2 Systematische Einordnung und Funktionsweise der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Abs. 1 EStG**

Grundsätzlich unterliegen - dem Grundsatz der synthetischen Einkommensteuer folgend - neben den Überschusseinkunftsarten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG) auch die Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG), d. h. die Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) und selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) der regulären Besteuerung nach dem progressiven Einkommensteuertarif des § 32a Abs. 1 EStG, indem sie in die Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG eingehen. Im Folgenden sollen allein die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) betrachtet werden, auch wenn die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG allen Gewinneinkünften offen steht.<sup>25</sup>

23 Vgl. hierzu Kußmaul, Heinz / Meyering, Stephan, Abgeltungsteuer: Der Umgang mit der Kirchensteuer am Beispiel von Zinseinnahmen und Dividenden, DStR 2008, S. 2298-2302; Hechtner, Frank / Hundsdoerfer, Jochen, Schedulenbesteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungsteuer: Belastungswirkungen und neue Problemfelder, StuW 2009, S. 23-41 (36 f.).

24 Zu einer weitergehenden Darstellung vgl. etwa Endriss, Walter Horst, Besteuerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, Rechtslage vor und nach der Unternehmensteuerreform 2008 und daraus abzuleitende Gestaltungsempfehlungen, BBK Nr. 22 vom 21.11.2008, Fach 10, S. 845-860.

25 Vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 27. Auflage 2008, § 34a Rz 20.

Zusätzlich zur Einkommensteuerbelastung wird auf die laufenden gewerblichen Einkünfte die Gewerbesteuer erhoben. Wird von gewerbesteuerlichen Modifikationen (Hinzurechnungen nach § 8 GewStG / Kürzungen nach § 9 GewStG) und Freibeträgen (§ 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG) abgesehen, entspricht der einkommensteuerpflichtige Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG dem Gewerbeertrag im Sinn des § 7 GewStG. Die Höhe der tatsächlichen gewerbesteuerlichen Belastung wird ermittelt, indem der Gewerbeertrag mit einer gewerbesteuerlichen Messzahl von 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG) und anschließend mit einem gemeindeabhängigen gewerbesteuerlichen Hebesatz (z. B. 400 %) multipliziert wird.

Um die Doppelbelastung der gewerblichen Gewinne mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer abzumildern respektive im Idealfall effektiv aufzuheben, darf seit dem VZ 2001 auf die anteilige Einkommensteuer nach § 35 Abs. 1 EStG eine *pauschale Anrechnung* der Gewerbesteuerbelastung erfolgen,<sup>26</sup> wobei die Modalitäten der Berechnung der *anteiligen Einkommensteuer* zuletzt durch das Jahressteuergesetz 2008 erneut modifiziert wurden.<sup>27</sup> Der *Anrechnungshöchstbetrag* beträgt das 3,8fache des Gewerbesteuermessbetrages. Wegen § 35 Abs. 1 Satz 5 GewStG darf jedoch höchstens die *tatsächliche Gewerbesteuer* verrechnet werden.<sup>28</sup> Besondere Fragen der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG bei gewerblichen Mitunternehmerschaften sollen hier nicht weiter betrachtet werden.<sup>29</sup>

Die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag stellt die um die pauschale Anrechnung nach § 35 EStG herabgesetzte Einkommensteuer dar. Damit wird die effektive Belastung mit der Ergänzungsabgabe durch die Anrechnung nach § 35 EStG gemildert.

Insgesamt ergibt sich bei gewerbesteuerpflichtigen Einkünften nach Vorstellung des Gesetzgebers im Idealfall eine Belastung, die dem Besteuerungsniveau bei den anderen Gewinneinkunfts-

---

26 Die Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG wurde durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000, BGBl. I 2000, S. 1433 eingeführt. Zu einer eingehenden Analyse der Regelung vgl. Korezkij, Leonid, Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte nach § 35 EStG, systematische Grundlagen, Anwendungsprobleme, Belastungsvergleiche, Gestaltungen, Stuttgart u. a.: Boorberg, 2003; Zugl.: Leipzig, Univ. Diss., 2003.

27 Vgl. hierzu Hechtner, Frank / Hundsdoerfer, Jochen, Die missverständliche Änderung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008 – Auswirkungen für die Steuerpflichtigen und für das Steueraufkommen, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 38/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 10.01.2009), S. 1-20; Blaufus, Kay / Hechtner, Frank / Hundsdoerfer, Jochen, Die Gewerbesteuerkompensation nach § 35 EStG im Jahressteuergesetz 2008 – Was will uns der Gesetzgeber mit der Neufassung sagen?, BB 2008, S. 80-88.

28 Es wurde inzwischen höchstrichterlich entschieden, dass bei einem so genannten Anrechnungsüberhang keine Gewerbesteueranrechnung erfolgt; auch kein Rücktrag oder Vortrag, keine negative Einkommensteuer. Vgl. BFH vom 23.4.2008, X R 32/06, BStBl. II 2009, S. 7. Damit wurde die Position der Finanzverwaltung bestätigt; vgl. auch das aktuelle BMF-Schreiben vom 24. Februar 2009, Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 EStG, IV C 6 - S 2296-a/08/10002, Tz. 12.

29 Vgl. hierzu etwa Schmidt/Glanegger, EStG, 27. Auflage 2008, § 35 Rz 23-32. Vgl. auch das aktuelle BMF-Schreiben vom 24. Februar 2009, Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG, IV C 6 - S 2296-a/08/10002, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) (Stand: 25.02.2009), Tz. 19-34.

arten angenähert ist. Damit resultiert die Belastung im Wesentlichen aus der jeweils erreichten Progressionsstufe des Einkommensteuertarifs nach § 32a Abs. 1 EStG (siehe Exkurs 2).

### Exkurs 2: Steuerliche Belastung von Personenunternehmen in Deutschland

Die Gewinne von Personenunternehmen werden aufgrund der Geltung des Transparenzprinzips von den jeweiligen Gesellschaftern (Personengesellschaften) bzw. dem Unternehmer (Einzelunternehmen) versteuert, unabhängig davon, ob die erwirtschafteten Gewinne im Unternehmen einbehalten oder entnommen werden. Der anzuwendende linearprogressive Tarif der Einkommensteuer bewegt sich nach der geltenden Rechtslage zwischen 15 % und 45 % (§ 32a Abs. 1 Satz 2 EStG).<sup>30</sup> Zusätzlich wird der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % der festgesetzten Einkommensteuer erhoben. Hinzu kommt die Belastung mit der Gewerbesteuer, die in Abhängigkeit von dem Hebesatz der jeweiligen Gemeinde erhoben wird. Dafür ist allerdings die Entlastungswirkung durch die pauschale Anrechnung fiktiver Gewerbesteuer nach § 35 EStG zu beachten. Wenn ein gewerbesteuerlicher Hebesatz von 400 % und die Geltung des höchsten Einkommensteuersatzes von 45 % unterstellt werden, resultiert daraus – unter Beachtung der Tatsache, dass die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe durch § 4 Abs. 5b EStG ausgeschlossen wird – eine Gesamtbelastung inländischer Gewinne von deutschen Personenunternehmen in Höhe von

$$\text{Gesamtgrenzbelastung}^{\text{PersGes}} = 0,035 \times 4 + (0,45 - 0,035 \times 3,8) \times (1 + 0,055) = 0,474435.$$

Dabei ist zu beachten, dass eine Entnahme von Gewinnen aus einem Personenunternehmen zu keinen steuerlichen Folgen mehr führt (Grundsatz der Einmalbesteuerung als Folgewirkung des Transparenzprinzips).

Wird dagegen zwecks Vereinfachung der weiteren Wirkungsanalyse die Belastung durch die Gewerbesteuer und die Entlastung aufgrund der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG vernachlässigt, ergibt sich für denselben Einkommensteuersatz von 45 % eine Belastung in Höhe von

30 Im Rahmen des so genannten Konjunkturpaktes II wurde eine Absenkung des Eingangsteuersatzes der Einkommensteuer von 15 % auf 14 % rückwirkend zum 1. Januar 2009 umgesetzt. Zugleich wurde der Grundfreibetrag zunächst von 7.664 Euro auf 7.834 Euro angehoben, um anschließend zum 1. Januar 2010 auf 8.004 Euro zu steigen. Der ursprüngliche Vorschlag, den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer von 45 % auf 47,5 % heraufzusetzen, wurde nicht umgesetzt. Vgl. § 32a Abs. 1 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland, vom Bundestag am 13. Februar 2009 und vom Bundesrat am 20. Februar 2009 angenommen; Bundesrat-Drucksache 120/09, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2009/0120-09.pdf> (Stand: 23.02.2009)

$$\text{Gesamtgrenzbelastung}^{\text{PersGes\_vereinfacht}} = 0,45 \times (1 + 0,055) = 0,474750.^{31}$$

*Bei den obigen Ermittlungen wurde der Solidaritätszuschlag erfasst, die Belastung mit der Kirchensteuer aber der Vereinfachung halber ausgeblendet.<sup>32</sup>*

*Ende des Exkurses!*

Im Rahmen des Exkurses 2 konnte für den Spitzensatz der Einkommensteuer veranschaulicht werden, dass die pauschale Anrechnung nach § 35 EStG vom Ansatz her größtenteils die gewerbsteuerliche Belastung kompensiert. Auf dieser Erkenntnis aufbauend wird die auf *Personenunternehmen entfallende Gewerbesteuer* bei den nachfolgenden systembezogenen Ausführungen nicht weiter betrachtet, ohne dass die materielle Aussagekraft der angestrebten Tendenzaussagen gefährdet wird. Folgerichtig wird im Folgenden von der Berücksichtigung der Entlastungswirkung der pauschalen Anrechnung nach § 35 EStG abgesehen.

Um Personenunternehmen hinsichtlich der Gesamtsteuerbelastung ihrer Gewinneinkünfte (d. h. Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG) an das Besteuerungsniveau von Kapitalgesellschaften anzunähern,<sup>33</sup> wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eine neuartige Besteuerungsalternative in § 34a Abs. 1 EStG geschaffen.<sup>34</sup> Gemäß der seit dem VZ 2008 geltenden Neuregelung besteht für Einkommensteuerpflichtige zum ersten Mal eine **antragsgebundene Option** (so genannte **Thesaurierungsbegünstigung** bzw. **Thesaurierungsoption**), ihre Gewinneinkünfte (ganz oder nur anteilig) mit einem besonderen Einkommensteuertarif schedulenhaft zu besteuern.<sup>35</sup> Dafür ist allerdings eine Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG in Kauf zu nehmen.<sup>36</sup>

31 Es sei darauf hingewiesen, dass in der vorliegenden Konstellation die gesamte laufende Steuerbelastung der gewerblichen Einkünfte mit Gewerbesteuer, Einkommensteuerung incl. Solidaritätszuschlag geringer ausfällt als die Belastung mit nur Einkommensteuerung incl. Solidaritätszuschlag! Dieser unerwartete Effekt ist darauf zurückzuführen, dass der Solidaritätszuschlag anhand der um die Anrechnung nach § 35 EStG verminderten Einkommensteuer ermittelt wird. Erst wenn der so genannte Anrechnungsüberhang nach § 35 EStG die Entlastungswirkung im Rahmen des Solidaritätszuschlags kompensiert, verschwindet diese Anomalie.

32 Dabei ist zu beachten, dass für Zwecke der Kirchensteuerermittlung die Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG neutralisiert werden muss. Vgl. § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG; hierzu etwa Schmidt/Drenseck, EStG, 27. Auflage 2008, § 51a Rz 1.

33 So die ausdrückliche Zielsetzung der Bundesregierung; vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 14.03.2007, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Begründung zu § 34a EStG, S. 104. Vgl. auch den Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD vom 27.03.2007, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drucksache 16/4841, S. 62, abrufbar unter <http://drucksachen.bundestag.de> (Stand: 15.01.2009).

34 Vgl. an dieser Stelle z. B. die theoretischen Vorarbeiten von *Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern bei der Ernst & Young AG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*, BB Forum: Grundsätzliche Überlegungen zu einem T-Modell zur Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns bei Personenunternehmen, BB 2005, S. 1653-1660.

35 Die Thesaurierungsoption nach § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG steht allerdings nur den nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. § 5 Abs. 1 EStG bilanzierenden Steuerpflichtigen zur Verfügung. Damit fallen z. B. die durch eine Über-

Wird die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Abs. 1 EStG in Anspruch genommen,<sup>37</sup> scheiden die begünstigt zu steuernden Gewinne aus der Regelbesteuerung nach dem linearprogressiven Tarif des § 32a Abs. 1 EStG aus, ohne dass ein Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG im Rahmen der Veranlagung der verbleibenden einkommensteuerpflichtigen Einkünfte nach § 32a Abs. 1 EStG kodifiziert worden ist. Die der Thesaurierungsbegünstigung unterliegenden Gewinne werden (ebenfalls im Veranlagungsverfahren) mit einem linearen Steuersatz von 28,25 % belastet.<sup>38</sup> Damit wurde aufgrund der Regelung des § 34a EStG eine neue optionale Besteuerungsschedule erschaffen. Das Fachschrifttum hat an der Regelung bereits massive Kritik ausgeübt und ihre ersatzlose Abschaffung gefordert.<sup>39</sup> Im Folgenden soll die Grundstruktur der Regelung und die daraus resultierenden Belastungswirkungen zuerst systematisch betrachtet werden.

Die Anwendung des besonderen Tarifs nach § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG setzt voraus, dass ein so genannter „nicht entnommener Gewinn“ im Sinne des § 34a Abs. 2 EStG (so genannter **Begünstigungsbetrag**) ermittelt worden ist. Bei der Ermittlung des Begünstigungsbetrages ist insbesondere zu beachten, dass er nicht mit dem steuerpflichtigen Gewinn (z. B. nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) gleichgesetzt werden kann.<sup>40</sup> Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen (insbesondere

---

schussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Gewinne aus dem Anwendungsbereich des § 34a EStG heraus; vgl. Lang, in: Tipke/Lang<sup>19</sup>, Steuerrecht, § 9 Rz. 831.

- 36 Zur Grundsatzfrage, ob mit der Einführung des § 34a EStG ein Beitrag zur rechtsformneutralen Besteuerung geleistet wurde vgl. Wesselbaum-Neugebauer, Claudia, § 34a EStG – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip?, a. a. O. (Fn. 2), S. 1-42.
- 37 Vgl. auch BMF, Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (§ 34a EStG) vom 11.08.2008, IV C 6 – S 2290-a/07/10001 und die Stellungnahme von Fellingner, Antje, Tarifbegünstigung nicht entnommener Gewinne: Das Anwendungsschreiben zu § 34a EStG, DB 2008, S. 1877-1883.
- 38 Der gewählte Steuersatz von 28,25 % wurde in Anlehnung an die Gesamtbelastung thesaurierter Gewinne von Kapitalgesellschaften (Körperschaftsteuer in Höhe von 15 % und durchschnittliche Gewerbesteuerbelastung) festgelegt; so der Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 14.03.2007, Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, Begründung zu § 34a EStG, S. 105; vgl. auch den Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD vom 27.03.2007, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drucksache 16/4841, S. 32, abrufbar unter <http://drucksachen.bundestag.de> (Stand: 15.01.2009).
- 39 Vgl. z. B. Knirsch, Deborah / Maiterth, Ralf / Hundsdoerfer, Jochen, Aufruf zur Abschaffung der Thesaurierungsbegünstigung, DB 2008, S. 1405-1407. A. A. verlangt dagegen eine Modifikation der geltenden Regelung, eine „konzeptionelle Fortentwicklung“ zwecks Vereinfachung und Öffnung der Thesaurierungsbegünstigung für den Mittelstand; vgl. Fechner, Ullrich / Bäuml, Swen O., Replik zum Aufruf der Wissenschaft zur Abschaffung der satzermäßigten Besteuerung thesaurierter Gewinne von Personenunternehmen, - Aufruf zur moderaten Modifikation des § 34a EStG! -, DB 2008, S. 1652-1655 (S. 1652) bzw. ebenfalls zu beziehen unter [http://www.zdh.de/fileadmin/user\\_upload/presse/0801-Besteuerung-thesaurierter-Gewinne.pdf](http://www.zdh.de/fileadmin/user_upload/presse/0801-Besteuerung-thesaurierter-Gewinne.pdf) (Stand: 16.01.2009). Zur Wiedergabe der Kritikpunkte an der Regelung des § 34a EStG vgl. Breithecker, in: Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 34a EStG Rn. 25-31.
- 40 Vgl. hierzu BMF, Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (§ 34a EStG) vom 11.08.2008, IV C 6 – S 2290-a/07/10001, Tz. 11-23; ebenfalls Kudert, Stephan / Kaiser, Ivonne, Die Unternehmenssteuerreform 2008: Eine Untersuchung zur Existenz von steuerlichen Lock-in-Effekten, Discussion Paper No. 260/2008 der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder), May 2007, S. 1-21 (15); Breithecker, in: Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 34a EStG Rn. 4, 9-11.

nicht abziehbare Betriebsausgaben, wie z. B. die Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG) scheiden dabei aus.<sup>41</sup> Der Antrag auf die besondere Besteuerung muss allerdings nicht den gesamten Begünstigungsbetrag umfassen. Insoweit besteht für den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht im Rahmen der Anwendung des § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG.<sup>42</sup>

Mit dem Lineartarif von 28,25 % wird allerdings lediglich die Einkommensteuerbelastung der begünstigten Gewinne abgegolten. Um die steuerliche Gesamtbelastung zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Thesaurierungsoption zu ermitteln, ist - analog zum Grundfall der Regelbesteuerung von Gewinneinkünften (siehe Exkurs 2) - die Belastung durch den Solidaritätszuschlag und die Wirkung der ggf. anfallenden Gewerbesteuer bei gewerblichen Einkünften zusätzlich zu erfassen. Insoweit ergeben sich an dieser Stelle keine neuen Besonderheiten, bis auf die Geltung des konstanten Steuersatzes von 28,25 %. Damit kann auch annahmegemäß im weiteren Verlauf der Betrachtung eine explizite Erfassung und Analyse der Gewerbesteuerproblematik entfallen.<sup>43</sup>

Wie oben bereits erwähnt, erfolgt bei einer späteren Entnahme der gesondert besteuerten Gewinneinkünfte eine Nachversteuerung mit pauschaler Einkommensteuer. Der einschlägige Steuersatz beläuft sich nach § 34a Abs. 4 Satz 2 EStG auf 25 % (zuzüglich des darauf entfallenden Solidaritätszuschlags in Höhe von 5,5 %). Diese Belastung scheint an die Höhe des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Privatbereich nach § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG gekoppelt zu sein.

Dabei ist jedoch kritisch festzuhalten, dass im Rahmen der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG - trotz der Kopplung des Nachversteuerungssatzes an die Höhe der Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG - ein Wahlrecht zur Anwendung des persönlichen Einkommensteuersatzes unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (in Anlehnung an § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1

---

41 Zu Details vgl. Ley, Ursula, Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 unter besonderer Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung, KÖSDI 2007, S. 15737-15757 (15744-15746). Zur Kritik vgl. Fechner, Ullrich / Bäuml, Swen O., Replik zum Aufruf der Wissenschaft zur Abschaffung der satzermäßigsten Besteuerung thesaurierter Gewinne von Personenunternehmen, - Aufruf zur moderaten Modifikation des § 34a EStG! -, a. a. O. (Fn. 39), Pkt. 5.3.

42 Zur Reichweite des Wahlrechts vgl. zuletzt Wendt, Michael, Personengesellschaften – Verluste und Gewinne, Stbg 2009, S. 1-8 (5 f.).

43 Zur expliziten Erfassung der Gesamtbelastung vgl. etwa Kudert, Stephan / Kaiser, Ivonne, Die Unternehmenssteuerreform 2008: Eine Untersuchung zur Existenz von steuerlichen Lock-in-Effekten, a. a. O. (Fn. 40), S. 1-21 (4). Bei der pauschalen Anrechnung der Gewerbesteuerbelastung nach § 35 EStG ist zu beachten, dass die zu mindernde tarifliche Einkommensteuer im Sinne des § 35 Abs. 1 EStG auch die Einkommensteuer nach § 34a EStG umfasst. Damit ist die Anrechnung nach § 35 EStG auf die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a EStG und die besondere Einkommensteuer nach § 34a EStG insgesamt vorzunehmen. Eine Aufteilung des Anrechnungsvolumens ist somit nicht erforderlich. Vgl. Schmidt/Glanegger, EStG, 27. Auflage 2008, § 35 Rz 4.

und 2 EStG) nicht vorgesehen ist.<sup>44</sup> Eine Günstigerprüfung in Anlehnung an das Vorgehen bei der Dividendenbesteuerung (§ 32d Abs. 6 EStG) findet im Rahmen der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG ebenfalls nicht statt.<sup>45</sup> Damit sind m. E. in dieser Hinsicht konzeptionelle Unstimmigkeiten zu der Schedulenbesteuerung der Kapitaleinkünfte festzustellen.

Eine Nachversteuerung ist grundsätzlich dann durchzuführen, wenn im jeweiligen Folgejahr nach der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung der positive Saldo von Entnahmen und Einlagen den Gewinn des Jahres übersteigt und somit ein so genannter *Entnahmenüberhang* vorliegt.<sup>46</sup> Der *nachversteuerungspflichtige Betrag* im Sinne des § 34a Abs. 4 Satz 1 EStG leitet sich aus dem tatsächlichen Begünstigungsbetrag (d. h. dem Teil der nicht entnommenen Gewinne, die per Antrag dem besonderen Steuertarif nach § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG unterworfen wurden), der sich ergibt, indem die Belastung mit dem besonderen Steuertarif (und dem darauf entfallenden (fiktiven) Solidaritätszuschlag)<sup>47</sup> in Abzug gebracht wird, her.<sup>48</sup> In ökonomischer Hinsicht entspricht die Behandlung des so ermittelten nachversteuerungspflichtigen Betrages der steuerlichen Erfassung von Beteiligungserträgen im Fall von Kapitalgesellschaften, wenn man von den Besteuerungsalternativen und der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG bei der Erfassung der Kapitaleinkünfte absieht.<sup>49</sup>

Insgesamt kann dem Ansatz der Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a Abs. 1 EStG jedoch eine Systemähnlichkeit mit der Besteuerung von Kapitalgesellschaften im

---

44 Gl. A. mit Hinweis auf die immer vorliegende unternehmerische Beteiligung bei Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung durch Personenunternehmen vgl. Wesselbaum-Neugebauer, Claudia, § 34a EStG – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip?, a. a. O. (Fn. 2), S. 1-42 (24).

45 Vgl. Knief, Joachim / Nienaber, Mark, Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 – ein Belastungsvergleich mit Fokus auf den Mittelstand, B 2007, S. 1309-1315 (1312).

46 Zum so genannten Nachversteuerungszwang nach § 34a Abs. 6 EStG vgl. z. B. Breithecker, in: Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 34a EStG Rn. 18 f. Zur Verwendungsreihenfolge bei der Nachversteuerung vgl. BMF, Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (§ 34a EStG) vom 11.08.2008, IV C 6 – S 2290-a/07/10001, Tz. 29. Zur Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags im Zusammenhang mit § 6 Abs. 5 EStG vgl. Wendt, Michael, Personengesellschaften – Verluste und Gewinne, Stbg 2009, S. 1-8 (7 f.)

47 Vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 27. Auflage 2008, § 32d Rz 52.

48 Zur Ermittlung des Nachversteuerungsbetrages im Sinne des § 34a Abs. 4 EStG vgl. BMF, Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (§ 34a EStG) vom 11.08.2008, IV C 6 – S 2290-a/07/10001, Tz. 23-28; auch Wesselbaum-Neugebauer, Claudia, § 34a EStG – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip?, a. a. O. (Fn. 2), S. 1-42 (23-26); Rumpf, Dominik / Kiesewetter, Dirk / Dietrich, Maik, Investitionsentscheidungen und die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 33/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-46 (5 f.).

49 Auch die Tatsache, dass die Kirchensteuerbelastung gegebenenfalls erst bei der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG anfällt, ist ein weiteres Indiz dafür.



Sinne des Trennungsprinzips bescheinigt werden.<sup>50</sup> Der bilanzierende Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften kann sich somit per Antrag entscheiden, ob bei ihm das Transparenzprinzip und der reguläre Einkommensteuertarif nach § 32a EStG oder das besondere Besteuerungsregime nach § 34a EStG (d. h. die Durchbrechung des Transparenzprinzips und Geltung des linearen Tarifs von 28,25 % mit einer zeitversetzten Nachversteuerung in Höhe von 25 %) zur Anwendung gelangen soll. Dass beide Alternativen miteinander kombiniert werden können bzw. zwangsläufig kombiniert werden (z. B. aufgrund der Tatsache, dass nichtabzugsfähige Betriebsausgaben zwar den steuerpflichtigen Gewinn, aber nicht den Begünstigungsbetrag nach § 34a Abs. 2 EStG erhöhen)<sup>51</sup>, macht die Entscheidungsfindung nicht leichter. Schließlich ist dabei auch die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 34a Abs. 8 EStG mit zu berücksichtigen, nach der negative Einkünfte mit den ermäßigt besteuerten Gewinnen weder ausgeglichen noch über den Verlustabzug nach § 10d EStG verrechnet werden dürfen.<sup>52</sup> Diese Einschränkung der Verlustverwertung entspringt dem Regime einer Schedulenbesteuerung und ist unter systematischen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden. Will man die Beschränkung aushebeln, reicht es aus, von der Beantragung der Thesaurierungsbegünstigung abzusehen.<sup>53</sup>

### **2.1.3 Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Abs. 1 EStG**

Im Folgenden soll strukturell auf die Frage nach der Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsoption nach § 34a Abs. 1 EStG für den Steuerpflichtigen eingegangen werden, da im Rahmen dieser Untersuchung die Herleitung von Tendenzaussagen für die vorliegende Entscheidungssituation im Vordergrund steht, statt die letztendlich einzelfallbezogene Entscheidungsalternativen in ihrer Vielfalt zu betrachten.<sup>54</sup> Da lediglich der Gewinnfall analysiert werden soll, wird auf die dargestellten Verlustverrechnungsbeschränkungen nach § 34a Abs. 8 EStG nicht weiter eingegangen.

Aufgrund der unter 2.1.2 dargestellten kompensatorischen Wirkung der pauschalen Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG auf die anteilige Einkommensteuer werden im Folgenden

---

50 Vgl. Breithecker, in: Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 34a EStG Rn. 15.

51 Vgl. Kudert, Stephan / Kaiser, Ivonne, Die Unternehmenssteuerreform 2008: Eine Untersuchung zur Existenz von steuerlichen Lock-in-Effekten, a. a. O. (Fn. 40), S. 1-21 (15).

52 Vgl. z. B. Breithecker, in: Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 34a EStG Rn. 22. Zur Frage nach der Kompatibilität der Verlustverrechnungsregelung nach § 34a Abs. 8 EStG mit der Besteuerung nach einem Transparenz- respektive Trennungsprinzip unter dem Aspekt der Rechtsformneutralität der Besteuerung vgl. Wesselbaum-Neugebauer, Claudia, § 34a EStG – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip?, a. a. O. (Fn. 2), S. 1-42 (31-33).

53 So auch Breithecker, in: Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 51a EStG Rn. 22.

54 Vgl. hierzu die ausführliche Analyse von Kudert, Stephan / Kaiser, Ivonne, Die Unternehmenssteuerreform 2008: Eine Untersuchung zur Existenz von steuerlichen Lock-in-Effekten, a. a. O. (Fn. 40), S. 1-21.

annahmegemäß die gewerbsteuerlichen Be- und Entlastungswirkungen der Einfachheit halber außer Acht gelassen.<sup>55</sup> Damit kann die hier betrachtete Entscheidungssituation eines Steuerpflichtigen wie folgt umrissen werden:<sup>56</sup>

- Auf der einen Seite besteht die grundsätzliche Möglichkeit, den entsprechenden Antrag nach § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG schlicht nicht zu stellen. Dann gilt die Regelbesteuerung nach dem progressiven Einkommensteuertarif des § 32a Abs. 1 EStG. Insbesondere entfällt dann auch die Zusatzbelastung aufgrund der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG, da bei der Regelbesteuerung der Grundsatz der Einmalbesteuerung nicht verletzt wird und jegliche Gewinnentnahmen steuerneutral erfolgen können.
- Auf der anderen Seite kann der Steuerpflichtige durch den progressiven Verlauf des regulären Einkommensteuertarifs nach § 32a Abs. 1 EStG dazu verleitet werden, den entsprechenden Antrag nach § 34a Abs. 1 EStG zu stellen, um bei der Gewinnentstehung in den Genuss des konstanten Steuersatzes von 28,25 % zu kommen.<sup>57</sup> Die dann einschlägige Kombination einer linearen Besteuerung der nicht entnommenen Gewinne mit dem Steuersatz von 28,25 % mit einer zeitversetzten Nachversteuerung mit einem ebenfalls linea-

---

55 Zum ähnlichen Vorgehen vgl. etwa Endriss, Walter Horst, Besteuerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, Rechtslage vor und nach der Unternehmensteuerreform 2008 und daraus abzuleitende Gestaltungsempfehlungen, BBK Nr. 22 vom 21.11.2008, Fach 10, S. 845-860 (845). Zur exakten Analyse vgl. Kudert, Stephan / Kaiser, Ivonne, Die Unternehmenssteuerreform 2008: Eine Untersuchung zur Existenz von steuerlichen Lock-in-Effekten, a. a. O. (Fn. 40), S. 1-21 (13-19).

56 Vgl. ebenfalls Houben, Henriette / Maiterth, Ralf, Zur Diskussion der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 42/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-35 (7-9).

57 Es sei an dieser Stelle festgehalten, dass aufgrund methodischer Zwänge sowohl die anfallende Einkommenssteuer als auch die Gewerbesteuer den Begünstigungsbetrag nach § 34a Abs. 1 EStG mindern. Damit kann der Steuersatz von 28,25 % nicht auf den gesamten Begünstigungsbetrag bezogen werden. Unter Berücksichtigung dieser Tatsache ergibt sich eine effektive Steuerbelastung des gesamten Gewinns zum Thesaurierungszeitpunkt von **36,16 % (!)** und der begünstigungsfähige Thesaurierungsanteil liegt entsprechend bei **63,84 %**. Entsprechend ist die Nachversteuerung zu korrigieren. Vgl. hierzu bereits Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2007/08 („Das Erreichte nicht verspielen“), November 2007, Tz. 401. Der Einfachheit halber wird im Folgenden von dieser Problematik abstrahiert. Die hergeleiteten systembezogenen Aussagen behalten trotzdem ihre Gültigkeit.

Zur Argumentation und Methodik der Berechnung des Thesaurierungsanteils und der Effektivbelastung nach § 34a Abs. 1 EStG vgl. ebenfalls Houben, Henriette / Maiterth, Ralf, Zur Diskussion der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 42/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-35 (5); Knirsch, Deborah / Schanz, Sebastian, Steuerreformen durch Tarif- und Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 37/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-18 (5); Rumpf, Dominik / Kiesewetter, Dirk / Dietrich, Maik, Investitionsentscheidungen und die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 33/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-46 (10-12).

ren Tarif von 25 % führt dazu, dass eine dynamische Betrachtung unentbehrlich wird, bevor eine fundierte Entscheidung getroffen werden kann.<sup>58</sup>

- Im Rahmen der Entscheidung für oder wider die Thesaurierungsoption nach § 34a Abs. 1 EStG ist perspektivisch abzuwägen, „ob der Zinsvorteil aus der vorübergehend ersparten Steuer die Nachversteuerungsmehrbelastung [voraussichtlich; *Anmerkung des Verfassers*] kompensiert.“<sup>59</sup> Dies hängt wiederum von der Einkommenshöhe, der Thesaurierungsdauer, der Zinssatzstruktur und der Entwicklung des gewerbsteuerlichen Hebesatzes in der Zeit ab.<sup>60</sup>

Als grobe Richtschnur kann aufgrund einer stark vereinfachenden statischen Analyse festgehalten werden,<sup>61</sup> dass die Ausübung der Option sich erst bei einer lang anhaltenden Thesaurierung von hohen Gewinnen (d.h. hoher Progressionsstufe im Falle der Regelbesteuerung) lohnen kann. Dieses Ergebnis ergibt sich direkt aus der Betrachtung der Gesamtsteuerbelastung bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, ermittelt anhand des nachfolgenden Teilsteuersatzes auf der Grenzsteuersatzbasis, ohne dass die Kirchensteuer erfasst wird.<sup>62</sup>

Gesamtgrenzbelastung § 34a EStG =  $0,2825 \times 1,055 + (1 - 0,2825 \times 1,055) \times 0,25 \times 1,055 = 0,483180$ .

*Hätte man die Gewerbesteuer (mit einem Hebesatz von 400 %) explizit erfasst und der Besteuerung der nicht begünstigungsfähigen Gewinnbestandteile (hier: die tatsächliche Gewerbesteuer als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 5b EStG und eine Entnahme für Zwecke der Begleichung der Einkommensteuerschuld) weiterhin den Einkommensteuersatz von 45 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) zugrunde gelegt, ergäbe sich in einer statischen Betrachtung und unter Einbezug der Nachversteuerungsbelastung eine Gesamtbelastung des erzielten Gewinns in*

58 Vgl. nur Kudert, Stephan / Kaiser, Ivonne, Die Unternehmenssteuerreform 2008: Eine Untersuchung zur Existenz von steuerlichen Lock-in-Effekten, a. a. O. (Fn. 40), S. 1-21 (13-19).

59 Schmidt/Wacker, EStG, 27. Auflage 2008, § 32d Rz 7.

60 Zu den Wahlrechtsparemtern vgl. Kudert, Stephan / Kaiser, Ivonne, Die Unternehmenssteuerreform 2008: Eine Untersuchung zur Existenz von steuerlichen Lock-in-Effekten, a. a. O. (Fn. 40), S. 1-21 (20).

61 Zur einperiodigen Betrachtung als Einstieg in eine eingehende dynamische Untersuchung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG vgl. etwa Knirsch, Deborah / Schanz, Sebastian, Steuerreformen durch Tarif- und Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 37/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-18 (4-7).

62 Bei der Kirchensteuer ist zu beachten, dass sie erst im Rahmen der Nachversteuerung der nicht entnommenen und begünstigt besteuerten Einkünfte anfällt. Damit kommt es zu einem Aufschub der Kirchensteuer bis zum Zeitpunkt der Nachversteuerung.

Höhe von **47,99 %**.<sup>63</sup> Damit wird auch an dieser Stelle deutlich, dass die Vernachlässigung der Gewerbesteuer zu keiner groben Verzerrung der hergeleiteten Erkenntnisse führt.

Es wird deutlich, dass nur ein lang anhaltender Aufschub der Nachversteuerung entsprechende Zinsvorteile durch Nutzung der temporären Einkommensteuerersparnisse (zzgl. des Solidaritätszuschlagseffekts) generieren kann,<sup>64</sup> denn im Gegensatz zur Thesaurierungsoption nach § 34a Abs. 1 EStG führt die Tarifbelastung nach § 32a Abs. 1 EStG zu einer steuerlichen Endbelastung der Gewinne von höchstens 47,4750 % (unter Vernachlässigung der Kirchensteuer).

Gesamtgrenzbelastung § 32a EStG

=  $0,45 \times 1,055 = 0,474750$ , ab zu versteuerndem Einkommen von über 250.000 Euro und  
 =  $0,42 \times 1,055 = 0,443100$ , ab einem zu versteuerndem Einkommen von 52.152 Euro.

Dabei ist zu beachten, dass die reguläre Einkommensteuerbelastung als Folge des Realisationsprinzips bei Gewinnentstehung und gemäß dem Transparenzprinzip nur einmal beim Unternehmer anfällt. Die nachträglichen Entnahmen sind steuerneutral; somit kommt es zu keiner Nachversteuerung der entnommenen Gewinnanteile.

Die statischen Überlegungen machen bereits deutlich, dass die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Abs. 1 EStG in den meisten Fällen für die Steuerpflichtigen unvorteilhaft sein dürfte. Der Tarifnachteil kann nur durch einen entsprechenden positiven Zinseffekt aufgrund des Aufschubs der Nachversteuerungsbelastung beseitigt werden.

Die Unsicherheit über den Zeitpunkt der Nachversteuerung und die bis dahin erzielbaren Zinsvorteile aus der gegebenenfalls vorhandenen aber nur vorübergehenden zur Verfügung stehenden Einkommensteuerersparnis tragen dazu bei, dass sich die praktische Relevanz des § 34a EStG in Grenzen halten dürfte.

63 Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2007/08 („Das Erreichte nicht verspielen“), November 2007, Tz. 400-403 i. V. m. der Tabelle 38 auf S. 276. Vgl. auch die methodischen Ausführungen in der Fn. 57.

64 Gleiches Ergebnis auf der Basis einer dynamischen Modellierung erzielen Kudert, Stephan / Kaiser, Ivonne, Die Unternehmenssteuerreform 2008: Eine Untersuchung zur Existenz von steuerlichen Lock-in-Effekten, a. a. O. (Fn. 40), S. 1-21 (20). Vgl. auch Houben, Henriette / Maiterth, Ralf, Zur Diskussion der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 42/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-35 (9 f.); und die Analyse von Knirsch, Deborah / Schanz, Sebastian, Steuerreformen durch Tarif- und Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 37/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-18 (4-17).

Das hergeleitete Ergebnis ist nicht zuletzt auf den relativ hohen Thesaurierungssteuersatz (28,25 %) zurückzuführen. Nach *Lang* hat er

„nur für eine kleine Minderheit von Unternehmen eine ermäßigende Wirkung, so dass § 34a EStG nur die *Elite der besonders ertragstarken Personenunternehmen* begünstigt.“<sup>65</sup>

Es liegt daran, dass der reguläre linear-progressive Tarif der deutschen Einkommensteuer nach § 32a Abs. 1 Satz 1 EStG *de lege lata* bei 15 % anfängt. Die Einkommensteuer beläuft sich für das zu versteuernde Einkommen bis zur Höhe des Grundfreibetrages von 7.664 Euro auf 0 Euro.<sup>66</sup> Wird die Option zur Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a Abs. 1 EStG in Anspruch genommen, kann für die betroffenen Einkünfte der Grundfreibetrag nicht genutzt werden. Dies ist nur dann ohne Relevanz, wenn der Grundfreibetrag bereits durch restliche Einkünfte des Steuerpflichtigen ausgeschöpft wird.

Anschließend steigt, wie bereits dargestellt, die Grenzbelastung des zu versteuernden Einkommens auf höchstens 45 %. Es ist jedoch festzuhalten, dass der Durchschnittseinkommensteuersatz erst in der unteren Proportionalzone (d. h. für das zu versteuernde Einkommen von über 52.151 Euro und bis maximal 250.000 Euro) auf über **28,25 %** (§ 34a Abs. 1 Satz 1 EStG) ansteigt. Für das zu versteuernde Einkommen von 52.152 Euro liegt der Durchschnittssteuersatz bei 26,82 %. Erst ab dem zu versteuernden Einkommen von **57.560 Euro** steigt die Durchschnittsbelastung auf über 28,25 % (16.261 Euro / 57.560 Euro). Für welche Einkommenshöhen der an sich für solche Belastungsüberlegungen heranzuziehende Differenzsteuersatz einschlägig wird, kann ausschließlich einzelfallbezogen bestimmt werden. Der Differenzsteuersatz hängt nämlich von der Höhe der restlichen Einkünfte des Steuerpflichtigen und der Höhe der evtl. begünstigt zu versteuernden Einkünfte ab.<sup>67</sup>

Darüber hinaus ist m. E. auch davon auszugehen, dass die Steuersatzhöhe für die verpflichtende Nachversteuerung (25 %) ebenfalls das Potenzial hat, eine abschreckende Wirkung auf die Steuerpflichtigen zu entfalten, wenn man von rational handelnden Wirtschaftssubjekten ausgeht, die die gesamten steuerlichen Konsequenzen der Optionsausübung betrachten. Hinzu kommt, dass –

---

65 Lang, in: Tipke/Lang<sup>19</sup>, Steuerrecht, § 9 Rz. 828 [*Hervorhebung im Original*; Anmerkung des Verfassers].

66 Im Rahmen des so genannten Konjunkturpaktes II wird der Eingangsteuersatz der Einkommensteuer von 15 % auf 14 % rückwirkend zum 1. Januar 2009 abgesenkt. Zugleich wird der Grundfreibetrag zunächst von 7.664 Euro auf 7.834 Euro angehoben, um anschließend zum 1. Januar 2010 auf 8.004 Euro zu steigen. Die übrigen Eckwerte des Einkommensteuertarifs werden zum 1. Januar 2009 (zum 1. Januar 2010) um 400 Euro (330 Euro) angehoben. Vgl. § 32a EStG i. d. F. des Gesetzes zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland, vom Bundestag am 13. Februar 2009 und vom Bundesrat am 20. Februar 2009 angenommen; Bundesrat-Drucksache 120/09, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2009/0120-09.pdf> (Stand: 23.02.2009).

67 Vgl. Kudert, Stephan, Steuerrecht, Reihe: leicht gemacht, Eine Einführung nicht nur für Studierende an Hochschulen, Fachhochschulen und Berufsakademien, 3. Auflage, Berlin: Ewald von Kleist, 2007, S. 30.

wie bereits ausgeführt – im Rahmen der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG ein Wahlrecht zur Anwendung des persönlichen Einkommensteuersatzes unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 EStG nicht vorgesehen ist.<sup>68</sup> Eine Günstigerprüfung wie bei der grundsätzlich abgeltenden Dividendenbesteuerung findet im Rahmen der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG ebenfalls nicht statt.<sup>69</sup> Diese konzeptionellen Unstimmigkeiten sind ärgerlich und wohl allein auf ein Versehen des Gesetzgebers zurückzuführen.

Abschließend sei auf die gegenläufigen Progressionseffekte aus der Ausübung der Thesaurierungsoption hingewiesen. Positive Progressionseffekte können sich daraus ergeben, dass der von der Besteuerung nach § 34a Abs. 1 EStG erfasste Betrag nicht in die Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG eingeht. Dadurch unterliegen die restlichen Einkünfte insgesamt einer geringeren durchschnittlichen Einkommensteuerbelastung.<sup>70</sup> Es liegt daran, dass der Begünstigungsbeitrag bei der Berechnung des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG nicht erfasst wird. Gleiches gilt für den Nachversteuerungsbetrag nach § 34a Abs. 4 EStG.

Alles in allem kann festgehalten werden, dass mit der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG ein hochkomplexes Regelwerk in das Gefüge des deutschen Ertragsteuerrecht eingefügt worden ist, dass selten ohne fachlichen Beistand überblickt werden kann.<sup>71</sup> Selbst dann sind viele in die Zukunft (!) gerichteten Planungen vonnöten, um die gegenwärtigen Besteuerungsentscheidungen optimal zu treffen.

## 2.2 Unternehmensbesteuerung in Polen

Im Folgenden erfolgt zuerst ein systematischer Umriss über die Grundsätze der polnischen Unternehmensbesteuerung, um anschließend die Schedulenbesteuerung bei den Einkünften aus Wirtschaftstätigkeit einer systematischen Analyse zu unterziehen. Bereits an dieser Stelle sei vorweggenommen, dass in Polen seit dem 1. April 1939 keine Gewerbesteuer erhoben wird.<sup>72</sup>

---

68 Vgl. Wesselbaum-Neugebauer, Claudia, § 34a EStG – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip?, a. a. O. (Fn. 2), S. 1-42 (24).

69 Vgl. Knief, Joachim / Nienaber, Mark, Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 – ein Belastungsvergleich mit Fokus auf den Mittelstand, B 2007, S. 1309-1315 (1312).

70 Zur expliziten Betrachtung der Progressionseffekte aufgrund der Regelung des § 34a EStG vgl. Knirsch, Deborah / Schanz, Sebastian, Steuerreformen durch Tarif- und Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 37/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-18 (11-13).

71 Zur Vorgeschichte und Kritik an der Komplexität der Regelung vgl. Lang, in: Tipke/Lang<sup>19</sup>, Steuerrecht, § 9 Rz. 838.

72 Vgl. Cloer, Adrian, Eine fallorientierte Einführung in das polnische Ertragsteuerrecht (einschließlich DBA-Recht), Diskussionspapier Nr. 205/2004, Europäisches Wissenschaftszentrum am Collegium Polonicum, Stü-

## 2.2.1 Fehlende Rechtsformneutralität als Ausgangspunkt der Analyse

Die Unternehmensbesteuerung ist in Polen – ähnlich wie in Deutschland – nicht rechtsformunabhängig.<sup>73</sup> Juristische Personen unterliegen der Körperschaftsteuer nach dem KStG-PL<sup>74</sup> und natürliche Personen der Einkommensteuer nach dem EStG-PL<sup>75</sup>. Personengesellschaften<sup>76</sup> werden in Polen für ertragsteuerliche Zwecke als transparente Personenzusammenschlüsse behandelt, so dass nicht die jeweilige Personengesellschaft, sondern die Gesellschafter selbst mit ihren Gewinnanteilen der Einkommensteuerpflicht unterliegen.<sup>77</sup>

Der lineare Tarif der hier nicht weiter zu behandelnden Körperschaftsteuer,<sup>78</sup> von der in Polen vor allem Kapitalgesellschaften<sup>79</sup> erfasst werden, beträgt seit dem 01. Januar 2004 einheitlich **19 %** (Art. 19 Abs. 1 KStG-PL), unabhängig davon, ob die Gewinne einbehalten oder ausgeschüttet werden.<sup>80</sup> Hinsichtlich der Dividendenbesteuerung gilt das klassische Körperschaftsteuersystem, d. h. es kommt zu keinen Entlastungsmaßnahmen auf der Unternehmenseignerebene. Im Ergebnis liegt eine klassische Doppelbelastung der von einer polnischen Kapitalgesellschaft

---

bice / Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder), Januar 2004, S. 1-68 (23).

- 73 Vgl. Hundsdoerfer, Jochen / Jamrozý, Marcin, Steuerliche Optimierung von Direktinvestitionen deutscher Investoren in Polen, in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen, 3., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2007, S. 533-595 (535).
- 74 KStG-PL steht für das polnische Gesetz über die Einkommensteuer juristischer Personen (*Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*) vom 15. Februar 1992 (Dz. U. Nr. 21, Pos. 86), in der Fassung vom 14. Juni 2000, Dz. U. 2000 Nr. 54, Pos. 654 m. n. Ä.
- 75 Ausführlich zur polnischen Einkommensteuer vgl. Cloer, Adrian, Die Einkommensteuer, in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, a. a. O. (Fn. 73), S. 63-126; ebenfalls Cloer, Adrian, Die Grundzüge des polnischen Einkommensteuerrechts, RIW 2004, S. 108-123.
- 76 Zu polnischen Personengesellschaftsrechtsformen vgl. Diedrich, Peter / Kudert, Stephan, Unternehmens- und Grundstückserwerb in Polen durch ausländische Investoren, in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, a. a. O. (Fn. 73), S. 1-62 (6-10).
- 77 Vgl. Art. 8 Abs. 1 EStG-PL. Zu systematischen Unterschieden zur deutschen Besteuerungssystematik aufgrund der Geltung der Bilanzbündeltheorie in Polen vgl. Cloer, Adrian, Die Einkommensteuer, in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, a. a. O. (Fn. 73), S. 63-126 (103-105).
- 78 Ausführlich zur polnischen Körperschaftsteuer vgl. Nabiałek, Jarosław, Die Einkommensteuer juristischer Personen (CIT), in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, a. a. O. (Fn. 73), S. 127-170.
- 79 Zur Darstellung polnischer Kapitalgesellschaftsrechtsformen vgl. Diedrich, Peter / Kudert, Stephan, Unternehmens- und Grundstückserwerb in Polen durch ausländische Investoren, in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, a. a. O. (Fn. 73), S. 1-62 (10-14).
- 80 Die Entwicklung des linearen Tarifs der polnischen Körperschaftsteuer seit dem Inkrafttreten des KStG-PL vom 15. Februar 1992 stellt sich wie folgt dar (Quelle: Marciniuk, Janusz (Hrsg.), *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Kommentar, Warszawa: C.H. Beck, 2007, S. 963):
- |              |       |              |       |
|--------------|-------|--------------|-------|
| VZ 1992-1996 | 40 %, | VZ 1997      | 38 %, |
| VZ 1998      | 36 %, | VZ 1999      | 34 %; |
| VZ 2000      | 30 %, | VZ 2001-2002 | 28 %, |
| VZ 2003      | 27 %, | seit VZ 2004 | 19 %. |

Eine weitere Absenkung des geltenden Körperschaftsteuersatz ist zurzeit nicht geplant. Dies wurde auch im Zuge der letzten Tarifreform der polnischen Einkommensteuer, bei der u. a. der Eingangssteuersatz zum 01. Januar 2009 von 19 % auf 18 % abgesenkt wurde, nicht erwogen.

erwirtschafteten und an natürliche Personen ausgezahlten Gewinne vor. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass private Kapitaleinkünfte in Polen einer besonderen Besteuerung auf der Bruttobasis mit einem Steuersatz von 19 % der Einnahmen unterliegen (Art. 30a Abs. 1 Nr. 4 EStG-PL, Art. 30a Abs. 6 EStG-PL), kumuliert sich die gesamte Belastung von Gewinnen polnischer Kapitalgesellschaften im Inlandsfall auf

Gesamtgrenzbelastung  $KapGes\_PL = 0,19 + (1 - 0,19) \times 0,19 = 0,3439$ .

Erzielen dagegen natürliche Personen (als Einzelunternehmer respektive in Form von Personengesellschaften, die in Polen wegen Art. 8 Abs. 1 und 2 EStG-PL transparent, d. h. auf der Ebene der Gesellschafter besteuert werden<sup>81</sup>) Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit<sup>82</sup> nach Art. 10 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Art. 14 EStG-PL (entspricht in etwa den Einkünften aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG-D),<sup>83</sup> so haben sie ein gesetzliches Wahlrecht, wie sie bei der Besteuerung ihrer Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit hinsichtlich der Einkommensteuer verfahren wollen:<sup>84</sup>

- Wird keine Entscheidung getroffen, unterliegen die Einkünfte – zusammen mit anderen positiven Einkunftsarten – der **Regelbesteuerung** nach dem allgemeinen Tarif gemäß Art. 27 Abs. 1 EStG-PL, so dass der dann anzuwendende Grenzsteuersatz maximal 32 % beträgt. Insoweit verbleibt es bei der synthetischen Einkommensteuer.
- Alternativ kann die Option zur so genannten **Linearbesteuerung** nach § 30c Abs. 1 EStG-PL ausgeübt werden.<sup>85</sup> Wird das Wahlrecht ausgeübt, beträgt der anzuwendende Steuersatz immer **19 %**, unabhängig von der Höhe der Einkünfte. Das Wahlrecht selbst wurde in Art. 9a Abs. 2 EStG-PL kodifiziert. Wird die antragsgebundene Option zur Linearbesteuerung wahrgenommen, gehen die Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit wegen Art. 8 Abs. 1 EStG-PL und Art. 30c Abs. 6 EStG-PL konsequenterweise nicht in die Summe der regulär zu versteuernden Einkünfte ein, die nach weiteren Abzügen (z. B. Spenden) die Bemessungsgrundlage für den Regeltarif nach § 27 Abs. 1 EStG-PL bildet.

81 Zu Grundsätzen der Mitunternehmerbesteuerung in Polen vgl. Cloer, Adrian, Die Einkommensteuer, in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, a. a. O. (Fn. 73), S. 63-126 (103-105).

82 Zur Definition des Begriffs Wirtschaftstätigkeit vgl. Art. 5a Abs. 6 EStG-PL.

83 Vgl. Cloer, Adrian, Die Einkommensteuer, in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, a. a. O. (Fn. 73), S. 63-126 (83-86).

84 Vgl. auch Kudert, Stephan / Jamrozý, Marcin, Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców, Warszawa: ABC, 2007, S. 186-189.

85 Auch den Gesellschaftern polnischer Mitunternehmerschaften steht diese Option (unabhängig voneinander) offen; vgl. Art. 9a Abs. 3 EStG-PL. Wird sie beansprucht, scheiden die Einkünfte wegen Art. 8 Abs. 1a EStG-PL bei dem jeweiligen Gesellschafter aus der Regelbesteuerung nach Art. 27 Abs. 1 EStG-PL aus.



- Im Rahmen der Linearbesteuerung nach § 30c Abs. 1 EStG-PL erfolgt – wie bei der Regelbesteuerung nach Art. 27 Abs. 1 EStG auch – eine einmalige Erfassung der Gewinne (und zwar regelmäßig bereits bei deren Entstehung nach Art. 14 Abs. 1 EStG-PL). Trotz der Anwendung eines konstanten Steuersatzes von 19 % findet in Polen keine Nachversteuerung statt! Eine „Thesaurierung“ der linear besteuerten Gewinne stellt keine Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Linearbesteuerung nach Art. 30c Abs. 1 EStG-PL dar!

Alles in allem liegt es im individuellen Ermessen des Steuerpflichtigen, eine zusätzliche **unternehmerische Schedulensteuerung** zu begründen oder davon abzusehen und an der synthetischen Besteuerung für die Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit im Sinne des Art. 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG-PL festzuhalten. Auf andere pauschalierende Besteuerungsformen für Kleingewerbetreibende in Polen sei im Rahmen dieses Beitrags nur hingewiesen.<sup>86</sup>

Im Folgenden wird das System der Linearbesteuerung nach § 30c Abs. 1 EStG-PL etwas näher betrachtet. Insbesondere sollen neben der Funktionsweise auch die Vor- und Nachteile der besonderen Besteuerungsform im Vergleich zur Regelbesteuerung der unternehmerischen Einkünfte herausgearbeitet werden.

## 2.2.2 Systematische Einordnung und Funktionsweise der Linearbesteuerung nach Art. 30c Abs. 1 EStG-PL

Unabhängig von der gewählten gesellschaftsrechtlichen Rechtsform stehen die Wirtschaftssubjekte im Wettbewerb miteinander. Geleitet von dieser Idee hat der polnische Gesetzgeber sich entschlossen, mit dem VZ 2004 die Linearbesteuerung nach § 30c Abs. 1 EStG-PL einzuführen. Dadurch sollte ein Beitrag zur Beseitigung der Unterschiede aufgrund der nicht rechtsformneutralen Besteuerung geleistet werden.<sup>87</sup> Im Folgenden werden die formalen Grundsätze dieser interessanten Besteuerungsalternative dargestellt. Die Vorteilhaftigkeitsabschätzung erfolgt anschließend im nächsten Abschnitt.

Beabsichtigen die Steuerpflichtigen, die Linearbesteuerung nach § 30c Abs. 1 EStG-PL zu beanspruchen, so ist das Wahlrecht nach Art. 9a Abs. 2 Satz 2 EStG-PL jeweils bis zum 20. Januar des jeweils laufenden Jahres auszuüben! Die Wahlrechtsausübung erfolgt, indem eine entspre-

---

86 Damit sind gemeint: die Besteuerung mit pauschalen abgeltenden Beträgen nach der so genannten Steuerkarte (Besteuerung unabhängig von der Höhe der tatsächlichen Einkünfte!) und eine pauschale Besteuerung anhand der Einnahmen (prozentuale Bruttobesteuerung der Einnahmen!). Zur Darstellung beider Besteuerungsformen vgl. Cloer, Adrian, Die Einkommensteuer, in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, a. a. O. (Fn. 73), S. 63-126 (112-117).

87 Vgl. Litwińczuk, Hanna, in: Litwińczuk, Hanna (Hrsg.), Prawo podatkowe przedsiębiorców, 5., aktualisierte Auflage, Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2006, S. 190-193.

chende schriftliche Erklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt erfolgt.<sup>88</sup> Wird die Option einmal ausgeübt,<sup>89</sup> ist der Steuerpflichtige für die nachfolgenden Jahre daran gebunden, es sei denn, bis zum 20. Januar des jeweiligen Jahres wird ein Verzicht auf die Option erklärt (Art. 9a Abs. 4 EStG-PL). Sonst gilt für die Besteuerung der Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit auch in Zukunft die Linearbesteuerung.

Diese Regelung ist von hoher praktischer Relevanz, da keine Günstigerprüfung von Amts wegen stattfindet. Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Entscheidung für die Linearbesteuerung gemäß Art. 9a Abs. 5 EStG-PL für alle Einkunftsquellen des Steuerpflichtigen gilt, aus denen er Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit bezieht. Eine teilweise Beschränkung, z. B. auf Gewinnanteile aus einer Mitunternehmerschaft, ist somit nicht möglich!

Insgesamt ist es für den Steuerpflichtigen von ausschlaggebender Bedeutung zu wissen, ob und wann (und gegebenenfalls mit welchen Folgen) er für die Linearbesteuerung optieren bzw. auf sie verzichten soll. Dieser Frage ist der nächste Abschnitt gewidmet.

### **2.2.3 Vorteilhaftigkeit der optionalen Linearbesteuerung nach Art. 30c Abs. 1 EStG-PL**

Für den Vergleich der Alternativen Regeltarif- vers. Linearbesteuerung der Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit im Sinne des Art. 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG-PL ist es von entscheidender Relevanz festzuhalten, dass in beiden Fällen die Besteuerung auf Nettobasis erfolgt, d. h. nicht die Einnahmen, sondern die Einkünfte den Ausgangspunkt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage darstellen. Damit dürfen in beiden Fällen von steuerpflichtigen Einnahmen die relevanten Erwerbsaufwendungen<sup>90</sup> im Sinne des Art. 22 Abs. 1 Satz EStG-PL grundsätzlich (explizite Abzugsverbote wurden in Art. 23 EStG-PL gesetzlich kodifiziert) abgezogen werden, um zu steuerpflichtigen Einkünften zu gelangen.<sup>91</sup> Damit besteht ein wesentlicher Unterschied zur Bruttobe-

---

88 Wird die wirtschaftliche Tätigkeit im Laufe des Jahres erst aufgenommen, so ist das zuständige Finanzamt über die Wahlrechtsausübung spätestens am Tage vor der Tätigkeitsaufnahme, nicht später jedoch als am Tage der Erzielung der ersten Einnahme, in Kenntnis zu setzen (Art. 9a Abs. 2 EStG-PL). Vgl. Litwińczuk, Hanna, in: Litwińczuk, Hanna (Hrsg.), Prawo podatkowe przedsiębiorców, 5., aktualisierte Auflage, Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2006, S. 190.

89 Um den Missbrauch der Linearbesteuerung in den Fällen so genannter Scheinselbständigkeit zu unterbinden, sieht Art. 9a Abs. 3 EStG-PL entsprechende Regelungen (u. a. über Verzugszinsen) vor. Vgl. Matyszewska, Ewa, Zaletą rozliczenia podatku dochodowego w formie liniowej jest stała stawka, Gazeta Prawna (Nr. 244) vom 15.12.2008, online Ausgabe; hierzu bereits Litwińczuk, Hanna, in: Litwińczuk, Hanna (Hrsg.), Prawo podatkowe przedsiębiorców, 5., aktualisierte Auflage, Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2006, S. 190.

90 Zum Begriff der Erwerbsaufwendungen nach polnischem Einkommensteuergesetz vgl. Cloer, Adrian, Die Einkommensteuer, in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, a. a. O. (Fn. 73), S. 63-126 (75-76).

91 Vgl. Cloer, Adrian, Die Einkommensteuer, in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, a. a. O. (Fn. 73), S. 63-126 (107).

steuerung der Kapitalerträge nach Art. 30a Abs. 1 EStG-PL, weil dort das objektive Nettoprinzip außer Kraft gesetzt wird (Art. 30a Abs. 6 EStG-PL).

Damit kann die Entscheidung auf die (im Voraus zu treffende!) Wahl zwischen dem Stufentarif des Art. 27 Abs. 1 EStG-PL und dem Lineartarif des Art. 30c Abs. 1 EStG-PL reduziert werden. Der wesentliche Unterschied ist dabei, dass im Rahmen der Linearbesteuerung – wohl in Anlehnung an den Körperschaftsteuerrechtlichen Tarif des Art. 19 Abs. 1 KStG-PL – kein Grundfreibetrag gewährt wird.

Der Stufentarif der polnischen Einkommensteuer nach Art. 27 Abs. 1 EStG-PL erfuhr zum 01. Januar 2009 eine wesentliche Veränderung, indem neben einer deutlichen Senkung der Grenzsteuersätze auch eine Tarifstufe weggefallen ist. Der geltende reguläre Einkommensteuertarif gestaltet sich wie in der nachfolgenden Abbildung dargestellt. Zum Vergleich wurde auch der Tarifverlauf des Jahres 2008 wiedergegeben.

**Abbildung 1: Tarif der polnischen Einkommensteuer (Art. 27 Abs. 1 EStG-PL) für die Jahre 2008 und 2009 (in PLN)**

2008	zu versteuerndes Einkommen (E)		Steuerschuld
		bis 44.490	19 % von E – 586,85
	über 44.490	bis 85.528	30 % von (E – 44.490) + 7.866,25
	über 85.528		40 % von (E – 85.528) + 20.177,65

2009	zu versteuerndes Einkommen (E)		Steuerschuld
		bis 85.528	18 % von E – 556,02
	über 85.528		32 % von (E – 85.528) + 14.839,02

*In den Tarif 2009 ist ein steuerfreier Jahresgrundfreibetrag von 3.091 PLN (entspricht 740,87 Euro beim durchschnittlichen Wechselkurs 4,1721 PLN/Euro der polnischen Nationalbank vom 02.01.2009) eingearbeitet worden. Auch im Jahre 2008 lag der Grundfreibetrag bei 3.091 PLN (nach Berücksichtigung gesetzlicher Rundungsvorschriften).*

Allein auf der Grundlage der in der Abbildung 1 dargestellten Tarife kann bereits geschlussfolgert werden, dass die Entscheidungssituation für die Steuerpflichtigen einfacher geworden ist, nachdem der stufenweise lineare Tarif der polnischen Einkommensteuer nach Art. 27 Abs. 1 EStG-PL mit Wirkung zum 1. Januar 2009 wesentlich vereinfacht wurde, indem nur noch zwei Stufen geblieben sind. Aus der Tatsache, dass in der ersten Tarifstufe (d. h. für ein zu versteuerndes Jahreseinkommen bis 85.528 PLN / 20.500 Euro) der Grenzsteuersatz bei 18 % liegt, re-

sultiert die Unvorteilhaftigkeit der Linearbesteuerung, woraus sich die erste Erkenntnis herleiten lässt:

Werden für das jeweils anstehende Jahr niedrige Einkünfte erwartet bzw. führt die Nutzung der intertemporalen Verlustverrechnungsmöglichkeit dazu,<sup>92</sup> dass die zu versteuernden Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit die zweite Stufe des Tarifs nach Art. 27 Abs. 1 EStG-PL nicht erreichen werden, sollte die Option zur Linearbesteuerung nach Art. 9a Abs. 2 EStG-PL nicht wahrgenommen werden. Die Nutzung der regulären Veranlagung nach Art. 27 Abs. 1 EStG-PL ist auf jeden Fall vorteilhafter.

Erst in der zweiten Tarifstufe nach Art. 27 Abs. 1 EStG-PL (d. h. ab Einkommen von über 85.528 PLN / 20.500 Euro) stellt sich die Frage, ab welchem Einkommen die steuerliche Belastung bei einem Grenzsteuersatz von **32 %** (unter Berücksichtigung des Grundfreibetrages) höher ausfällt als die bei einer Linearbesteuerung mit **19 %**, bei der der Grundfreibetrag nicht gewährt wird. Da der Grundfreibetrag in den regulären Tarif nach Art. 27 Abs. 1 EStG-PL bereits eingearbeitet worden ist, ist seine explizite Erfassung entbehrlich. Aus einer direkten Gegenüberstellung des allgemeinen Regeltarifs und der Linearbesteuerung ergibt sich dann folgendes Ergebnis:

$$\begin{array}{rcl}
 \underline{0,32 \times (E - 85.528) + 14.839,02} & = & \underline{0,19 \times E,} \\
 & & \text{mit } E = \text{Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit} \\
 0,32 \times E - 0,32 \times 85.528 + 14.839,02 & = & 0,19 \times E \\
 (0,32 - 0,19) \times E & = & 27.368,96 - 14.839,02 \\
 0,13 \times E & = & 12.529,94 \\
 \underline{\underline{E}} & = & \underline{\underline{96.384,15}}
 \end{array}$$

Auf der Grundlage dieses Ergebnisses kann festgehalten werden, dass die unternehmerische Schedulenbesteuerung nach Art. 30c Abs. 1 EStG-PL erst ab einem Jahreseinkommen aus Wirtschaftstätigkeit von über **96.384 PLN / 23.012 Euro** von Vorteil ist.<sup>93</sup> Monatlich sind das ca. 8.032 PLN / 1.925 Euro (beim durchschnittlichen Wechselkurs 4,1721 PLN/Euro der polnischen Nationalbank vom 02.01.2009).

92 Zur Verlustbehandlung im polnischen Einkommensteuerrecht vgl. Cloer, Adrian, Die Einkommensteuer, in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, a. a. O. (Fn. 73), S. 63-126 (99 f.).

93 Bei der Berechnung wurden etwaige Interdependenzen zwischen dem Sozial- und Steuerrecht vernachlässigt, da in beiden Alternativen die Sozialversicherungsbeiträge ihre Berücksichtigung finden. Vgl. hierzu detailliert Nabiałek, Jarosław, In Polen richtig investieren, Die abgabenoptimale Gestaltung von gesellschafts- und schuldrechtlichen Beziehungen zwischen einem in Polen ansässigen Unternehmen und seinen in- und ausländischen Gesellschaftern – Eine betriebswirtschaftliche Analyse zur Reduktion der Ertragsteuer- und Sozialversicherungsabgabenlast, Aachen: Shaker Verlag, 2007, S. 50-54.

Bei der Entscheidung ist aber auch in Erwägung zu ziehen, welche steuerlichen Nachteile aus der Optionsausübung nach Art. 9a Abs. 2 EStG-PL für den Steuerpflichtigen erwachsen:

- Erwartet der Steuerpflichtige entsprechend hohe Einkünfte und entschließt er sich aus diesem Grund für die Nutzung der Linearbesteuerung, so muss er in Kauf nehmen, dass er damit die Möglichkeit einer Zusammenveranlagung mit dem Ehepartner aufgibt. Nach Art. 6 Abs. 8 EStG-PL ist eine Zusammenveranlagung der Ehegatten (Art. 6 Abs. 2 EStG-PL) ausgeschlossen, wenn die Besteuerung nach § 30c EStG-PL gewählt wird. Ebenso wenig darf das Eltern-Kind-Splitting von alleinerziehenden Eltern (Art. 6 Abs. 4 EStG-PL) genutzt werden. Diese Aspekte gilt es unbedingt zu beachten.
- Darüber hinaus verliert der Steuerpflichtige das Recht, anderweitige Steuervergünstigungen (gegebenenfalls aufgrund von Bestandsrechten) in Anspruch zu nehmen. Dazu gehört u. a. die Möglichkeit, Befreiungen in einer der polnischen Sonderwirtschaftszonen zu beanspruchen!<sup>94</sup> Fasst ein Steuerpflichtige den Entschluss, auf die Regelbesteuerung seiner Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit zu verzichten und stattdessen zur Linearbesteuerung nach Art. 30c Abs. 1 EStG-PL zu optieren, verliert er automatisch das Recht auf Nutzung der Steuerbefreiung nach Art. 21 Abs. 1 Nr. 63a EStG-PL.<sup>95</sup> Es handelt sich hierbei um die objektbezogene Steuerbefreiung von in einer polnischen Sonderwirtschaftszone erzielten Einkünften auf der Grundlage des Sonderwirtschaftszonengesetzes vom 20. Oktober 1994<sup>96,97</sup>. Diese Rechtsfolge resultiert vor allem daraus, dass der Steuerpflichtige – wie bereits unter 2.2.2 ausgeführt – nur einheitlich für seine Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit zur Linearbesteuerung optieren kann.
- Dem Steuerpflichtigen verbleibt allerdings lediglich das Recht, die in Art. 26 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG-PL genannten Sozialversicherungsbeiträge als Sonderausgabe bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen (Art. 30c Abs. 2

---

94 Zu einer eingehenden Analyse der steuerlichen Ausgestaltung der Förderung in den polnischen Sonderwirtschaftszonen vgl. Kudert, Stephan / Gieralka, Adam, Polnische Sonderwirtschaftszonen – eine entscheidungsorientierte Analyse aus Sicht deutscher Investoren, in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, a. a. O. (Fn. 73), S. 597-686 (608-635).

95 Dieser Ausschluss wurde explizit im Art. 20 Nr. 2 des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und anderer Gesetze vom 12. November 2003, Dz. U. 2003 Nr. 202, Pos. 1956 kodifiziert. Vgl. Gašiorek, Marcin, Albo podatek liniowy, albo zwolnienie, Rzeczpospolita vom 11.10.2007, elektronische Ausgabe, <http://www.rp.pl/arttykul/61581.html> (Stand vom 20.12.2008).

96 Das (polnische) Gesetz über Sonderwirtschaftszonen vom 20. Oktober 1994, Dz. U. 1994 Nr. 123, Pos. 600 m. n. Ä.

97 Zur Nutzung der Steuerförderung in polnischen Sonderwirtschaftszonen im Rahmen einer internationalen Steuerplanung vgl. Kudert, Stephan / Klipstein, Ivonne, Steuerlastgestaltung im deutsch-polnischen Kontext mithilfe einer Produktionsaufspaltung, Discussion Paper No. 266/2008 der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder), May 2008, S. 1-20.

EStG-PL). Darüber hinaus dürfen von der Steuerschuld nach Art. 30c Abs. 1 EStG-PL auch etwaige geleistete Krankenversicherungsbeiträge abgezogen werden, allerdings nur bis zu einem Betrag von 7,75 % der Bemessungsgrundlage des Krankenversicherungsbeitrages (Art. 27b Abs. 1 und 2 EStG-PL).

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass die innerperiodische Verlustverrechnung bei der Entscheidung für oder wider Linearbesteuerung nach Art. 30c Abs. 1 EStG-PL keine Rolle spielt. Der externe (vertikale) Verlustausgleich ist im polnischen Einkommensteuerrecht ausgeschlossen; zulässig ist allein der interne (horizontale) Verlustausgleich.<sup>98</sup>

Als Fazit der angestellten Vorteilhaftigkeitsüberlegung ist festzuhalten, dass nach der Absenkung des Eingangsgrenzsteuersatzes des regulären Einkommensteuertarifs nach Art. 27 Abs. 1 EStG-PL die Vorteilhaftigkeit der Option nach Art. 9a Abs. 2 EStG-PL für Steuerpflichtige mit niedrigen Einkünften gesunken ist. Als grobe Orientierungsgröße für die Ausübung der Option zur Linearbesteuerung können Einkünfte in Höhe von 100.000 PLN (rund 24.000 Euro) im Jahr genannt werden. Es gilt dabei zu beachten, dass eine rationale Entscheidung des Steuerpflichtigen am Anfang des Jahres eine Prognose über die Höhe der erwarteten steuerpflichtigen Einkünfte im gesamten Jahr voraussetzt!

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass nach aktuellen Äußerungen des polnischen Finanzministeriums eine Absenkung der Linearbesteuerung von 19 % auf 18 % nicht geplant wird. Ein Gleichlauf mit dem Eingangsteuersatz des Regeltarifs nach Art. 27 Abs. 1 EStG-PL wird nicht für notwendig erachtet.<sup>99</sup> Vielmehr scheint sich das Finanzministerium nach wie vor an dem Körperschaftsteuertarif (Art. 19 Abs. 1 KStG-PL) zu orientieren.

### **2.3 Vergleichende Betrachtung der unternehmerischen Schedulenbesteuerung in Deutschland und Polen**

Im Folgenden werden die wichtigsten Gemeinsamkeiten und Unterschiede im System der Unternehmensbesteuerung, und dabei insbesondere auf dem Gebiet der Schedulenbesteuerung von Personenunternehmen in Deutschland und Polen zusammengeführt und kritisch betrachtet.

---

98 Zur Verlustbehandlung im polnischen Einkommensteuerrecht vgl. Cloer, Adrian, Die Einkommensteuer, in: Kudert, Stephan (Hrsg.), Investieren in Polen, a. a. O. (Fn. 73), S. 63-126 (99 f.).

99 Vgl. das Interview mit dem polnischen Vizefinanzminister Maciej Grabowski, Nie planujemy zmiany stawki podatku liniowego, Gazeta Prawna vom 12. Januar 2009, elektronische Ausgabe: <http://egp.gazetaprawna.pl/index.php?act=mprasa&sub=article&id=220921> (Stand: 12.01.2009).

Die ersten zwei Gemeinsamkeiten resultieren daraus, dass die unternehmerische Schedulenbesteuerung sowohl in Polen als auch in Deutschland eine optionale Besteuerungsalternative darstellt; wird sie in Anspruch genommen, erfolgt die Besteuerung nach wie vor auf der Nettobasis (d. h. unter Einhaltung des objektiven Nettoprinzips).

Hinsichtlich der Konstruktion dieser Besteuerungsoption gilt es insgesamt festzuhalten, dass das steuerliche Beziehungsgeflecht in Polen wesentlich transparenter ausgestaltet als in Deutschland. Wie bereits ausgeführt, existiert in Polen keine Gewerbesteuer. Es wird auch keine Kirchensteuer und auch keine Ergänzungsaufgabe auf die Einkommensteuer, d. h. kein Solidaritätszuschlag erhoben.<sup>100</sup>

Die Unternehmensbesteuerung ist jedoch weder in Deutschland noch in Polen rechtsformunabhängig. Vielmehr differenziert das Steuerrecht beider Länder die Höhe der Steuerlasten je nach der gewählten Rechtsform der wirtschaftlichen Betätigung der Steuerpflichtigen.

Um die Folgen der rechtsformabhängigen Besteuerungsunterschiede abzumildern, wurde in Polen die schedulenhafte Linearbesteuerung für Personenunternehmen eingeführt und auf der Basis des Grundsatzes der Einmalbesteuerung umgesetzt. Allerdings sind nunmehr die Anteilseigner von Kapitalgesellschaften einer steuerlichen Benachteiligung ausgesetzt. Ihre Gewinne werden nach dem klassischen Körperschaftsteuersystem doppelt erfasst, was letztlich zu einer steuerlichen Gesamtbelastung von 34,39 % führt. Damit wird seit dem Jahr 2009 sogar die Höchstbelastung nach dem regulären Einkommensteuertarif überschritten. Hier besteht ein Handlungsbedarf.

An der Ausgestaltung des Wahlrechts zur Linearbesteuerung ist vor allem die kurze Entscheidungsfrist (bis zum 20. Januar des jeweils laufenden Jahres) auszusetzen. Eine Entscheidung erst im Rahmen der allgemeinen Steuererklärungsfristen wäre wünschenswert. Es könnte auch darüber nachgedacht werden, ob die Einschränkung nötig ist, dass die Option nur einheitlich für alle Quellen der Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit eines Steuerpflichtigen auszuüben ist. Sie entspricht allerdings dem Konzept der unternehmerischen Schedulenbesteuerung.

In Deutschland kann zwar mit dem (auch zulässigerweise nur auf einzelne Betriebe oder Mitunternehmeranteile beschränkten) Antrag auf die begünstigende Besteuerung nach § 34a Abs. 1 EStG bis zur Abgabe der Steuererklärung abgewartet werden. Darüber hinaus hat der Steuerpflichtige das Recht, den Antrag bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für

---

100 Vgl. Kudert, Stephan / Klipstein, Ivonne, Steuerlastgestaltung im deutsch-polnischen Kontext mithilfe einer Produktionsaufspaltung, a. a. O. (Fn. 97), S. 1-20 (4 f.).

den nächsten Veranlagungszeitraum ganz oder teilweise zurücknehmen.<sup>101</sup> Trotzdem ist zum Zeitpunkt der Entscheidung selten endgültig klar, wie hoch die steuerlichen Belastungen aufgrund der Wahlrechtsausübung ausfallen werden.

Eine Günstigerprüfung von Amts wegen im Rahmen des § 34a Abs. 1 EStG wäre eine große Erleichterung für die Steuerpflichtigen. Es ist m. E. unverständlich, warum eine veranlagungsbezogene Günstigerprüfung allein im Rahmen der Besteuerung privater Kapitaleinkünfte nach § 32d Abs. 6 EStG eingeführt worden ist. Die Belastungen aus der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG treten allerdings erst nach Jahren ein, was bei einer Günstigerprüfung zu einer verwaltungs- und veranlagungstechnischen Herausforderung wird. Inwieweit deswegen aus rein pragmatischen Gründen die Günstigerprüfung im Rahmen des § 34a EStG allein auf den Vergleich der Thesaurierungsbelastung nach § 34a Abs. 1 EStG und der regulären Tarifbelastung zu beschränken wäre, ist eine hier nicht zu untersuchende Frage.

Die bei der Entscheidungsfindung über die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Abs. 1 EStG letztlich notwendige Erfassung der latenten Steuerbelastungen aufgrund der vorzunehmenden Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG verlangt dem Steuerpflichtigen ebenfalls eine zukunftsorientierte Prognose über die Höhe der Einkünfte ab. Auch hier ist eine hohe Gabe der Zukunftsvorhersage nötig, um nicht falsch zu liegen.

Aufgrund der Höhe des „Thesaurierungssatzes“<sup>102</sup> (28,25 % zzgl. Solidaritätszuschlag → 29,804 %) und des Nachversteuerungssatzes (25 % zzgl. Solidaritätszuschlag → 26,375 %) ist die so genannte Thesaurierungsoption nach § 34a Abs. 1 EStG keine erwägenswerte Alternative für die Masse der Steuerpflichtigen.<sup>103</sup> Es fehlt vor allem an einer klaren Orientierungslinie für die Entscheidungsfindung durch die Steuerpflichtigen. Um dies zu erreichen, müsste insbesondere die Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG abgeschafft werden, um dem Grundsatz der Einmalbesteuerung bei Personenunternehmen wieder zur Geltung zu verhelfen.

Nach der geltenden Ausgestaltung der Thesaurierungsbegünstigung ist wiederum kritisch zu hinterfragen, warum im Rahmen der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG ein Wahlrecht

---

101 Vgl. § 34a Abs. 1 Satz 4 EStG; hierzu Schmidt/Wacker, EStG, 27. Auflage 2008, § 32d Rz 40; zuletzt Wendt, Michael, Personengesellschaften – Verluste und Gewinne, Stbg 2009, S. 1-8 (6).

102 Zur Kritik an der Verwendung dieses Begriffs vgl. Wesselbaum-Neugebauer, Claudia, § 34a EStG – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip?, a. a. O. (Fn. 2), S. 1-42 (13).

103 Sollte bei einer Personenunternehmung eine vergleichbare Gesamtsteuerbelastung wie bei einer Kapitalgesellschaft realisiert werden, müsste der Thesaurierungssatz in Höhe eines so genannten rechtsformneutralen Steuersatzes angesetzt werden. Für einen Hebesatz von 400 % und einen Einkommensteuersatz von 45 % beträgt der so genannte rechtsformneutrale Thesaurierungssatz 22,8 %. Hierzu und zur weitergehenden Analyse dieser Frage vgl. Wesselbaum-Neugebauer, Claudia, § 34a EStG – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip?, a. a. O. (Fn. 2), S. 1-42 (12-19).



zur Anwendung des persönlichen Einkommensteuersatzes unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (wie im Falle der **unternehmerischen Option** nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 und 2 EStG) nicht vorgesehen ist. M. E. handelt es sich um ein unbeabsichtigtes Versehen des deutschen Gesetzgebers.

Unabhängig davon sollte die letztlich „verkappte“ Option zur Körperschaftsteuerbesteuerung nach § 34a EStG mit einem effektiven Thesaurierungssatz von über 36 %<sup>104</sup> einer systematischen Entrümpelung zugeführt werden. Beispielsweise wäre der Thesaurierungssatz an den Körperschaftsteuersatz zu koppeln; dafür könnte die systemfremde pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG wegfallen.

Alles in allem stellt die polnische Variante der unternehmerischen Schedulenbesteuerung, die optionale Linearbesteuerung, die eindeutig einfacher zu handhabende Regelung dar. Das erfolgreiche Vorgehen des polnischen Gesetzgebers ist nicht zuletzt an der kontinuierlich steigenden Zahl der Steuerpflichtigen abzulesen, die sich für die Linearbesteuerung nach Art. 30c Abs. 1 EStG-PL entscheiden.<sup>105</sup> Entsprechende Daten liegen für Deutschland naturgemäß noch nicht vor. Die herrschende Meinung im Fachschrifttum erwartet jedoch nur einige wenige Fälle.<sup>106</sup>

---

104 Vgl. die methodischen Ausführungen in der Fn. 57.

105 Es waren im VZ 2004: 200.168, im VZ 2005: 260.999, im VZ 2006: 328.047 und im VZ 2007: 393.780 Einkommensteuersteuerpflichtige. Die Angaben stammen aus einem Interview mit dem polnischen Vizefinanzminister Maciej Grabowski, Nie planujemy zmiany stawki podatku liniowego, Gazeta Prawna vom 12. Januar 2009, elektronische Ausgabe: <http://egp.gazetaprawna.pl/index.php?act=mprasa&sub=article&id=220921> (Stand: 12.01.2009).

106 Vgl. nur Lang, in: Tipke/Lang<sup>19</sup>, Steuerrecht, § 9 Rz. 828, siehe das Zitat mit der Fn. 65.

### **3 Denkanstöße und Vorschläge für die nationalen Steuer- gesetzgeber**

Nachdem in den vorangegangenen Abschnitten der Untersuchung die Grundstruktur und die wesentlichen Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen den deutschen und polnischen Ansätzen der Schedulenbesteuerung im unternehmerischen Bereich analysiert worden sind, können auf dieser Grundlage im Folgenden einige weitergehende Überlegungen angestellt und konkrete Handlungsempfehlungen an den jeweils zuständigen nationalen Gesetzgeber formuliert werden. Wie im bisherigen Verlauf werden auch im Folgenden vor allem Systemfragen in den Vordergrund der Betrachtung gestellt. Die Ausführungen erfolgen zweckmäßigerweise für Polen und Deutschland getrennt. Sie werden von der folgenden Grundüberlegung geleitet: Eine optionale Besteuerungsform wird von Unternehmen dann angenommen, wenn sie attraktiv genug, d. h. der jeweiligen Regelbesteuerung überlegen ist. Daran dürfte der jeweilige Gesetzgeber ein hohes Interesse haben, geht man von der Rationalität der gesetzgeberischen Aktivitäten aus.

#### **3.1 Polen**

Das im polnischen Einkommensteuergesetz umgesetzte System der optionalen Schedulenbesteuerung im unternehmerischen Bereich besticht insbesondere durch seine Einfachheit und Stringenz. Trotzdem lassen sich den erfolgten Ausführungen einige Denkanstöße für Verbesserungsvorschläge entnehmen.

Im Bereich der optionalen unternehmerischen Schedulenbesteuerung, der so genannten Linearbesteuerung sollten m. E. zwei Maßnahmen möglichst bald umgesetzt werden:

- Es sollte für die Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeführt werden, den Antrag auf Linearbesteuerung mit 19 % erst im Rahmen der allgemeinen Steuererklärungsfristen (d. h. 30.04. des Folgejahres) stellen zu können. Sie sollten zumindest die Zeit haben, den Ablauf des Jahres und die eingetretene Geschäftsentwicklung abzuwarten. Damit könnte als Kompromisslösung der 20.01. des jeweiligen Folgejahres angesetzt werden. Wirtschaftssubjekte sind keine Wahrsager; die zusätzlich bestehende Unsicherheit über die Höhe der anfallenden Steuerbelastung ist nicht systembedingt und kann/sollte eliminiert werden. Die Wahl der Besteuerungsform sollte sich an den realisierten Ergebnisbeiträgen orientieren und nicht von schwer vorhersagbaren Zufallsvariablen abhängen.<sup>107</sup>

---

107 Es ist allerdings zu beachten, dass in Polen eine belastende ertragsteuerliche Gesetzesregelung nach der gestifteten höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung nur dann im Folgejahr in Kraft tritt, wenn der Gesetzestext

- Unabhängig vom ersten Vorschlag bzw. darauf aufbauend sollte im Rahmen der Option zur Linearbesteuerung eine Günstigerprüfung von Amts wegen eingeführt werden. Bei der Umsetzung dieser Maßnahme ist daran zu denken, dass in Polen an sich grundsätzlich das Selbstveranlagungsprinzip gilt. Die Steuerpflichtigen erklären somit nicht nur ihre Einkünfte (und ihre Zusammensetzung), sondern sind auch verpflichtet, die daraus resultierende Steuerschuld ohne Aufforderung termingerecht (gegebenenfalls zzgl. der selbst zu ermittelnden Verspätungszuschläge) abzuführen. Nichtsdestotrotz sollten die Behörden bei Abweichungen zulasten des Steuerpflichtigen im Zweifel das günstigere Besteuerungsverfahren (Regel- bzw. Linearbesteuerung) anwenden; und zwar ohne Bindungswirkung für die Folgejahre. Im Zeitalter der automatisierten elektronischen Datenverarbeitung dürfte diese entgegenkommende Maßnahme keinen unüberwindbaren Aufwand für die polnische Finanzverwaltung darstellen.

Nach Überzeugung des Verfassers ist bereits in naher Zukunft mit der Abschaffung der Linearbesteuerung nach Art. 30c Abs. 1 EStG-PL zu rechnen. Die erkennbaren Tendenzen bei den zuletzt umgesetzten Änderungen des polnischen Einkommensteuergesetzes lassen den Schluss zu, dass in Polen die Entwicklung auf eine generelle (mit einem Grundfreibetrag flankierte) Linearbesteuerung der Einkünfte natürlicher Personen hinausläuft. Dann wäre der spezielle lineare Tarif von 19 % für Einkünfte aus Wirtschaftstätigkeit überflüssig und könnte ersatzlos entfallen. Die zum 1. Januar 2009 in Kraft getretene Reduzierung des dreistufigen regulären Einkommenssteuertarifs auf zwei Stufen ist somit als eine Zwischenstufe der Entwicklung aufzufassen.

Auf der anderen Seite sorgen die bestehenden Verlustverrechnungsregelungen bereits nach geltendem Recht für eine generelle Schedulenbesteuerung der einzelnen Einkunftsarten, so dass auch im Rahmen einer generellen Linearbesteuerung eine weiter bestehende Tariffdifferenzierung (verbunden mit einer Bevorzugung der unternehmerischen Einkünfte) möglich erscheint.

### **3.2 Deutschland**

Hinsichtlich der Unternehmensbesteuerung in Deutschland und dabei insbesondere bezüglich der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG ist Folgendes festzuhalten: Solange die Kraft und/oder der mehrheitliche politische Wille fehlt, die vorhandenen Vorschläge zur rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung der baldigen Umsetzung zuzuführen,<sup>108</sup> sollten die negati-

---

bis zum 30. November des jeweiligen Vorjahres bekannt gegeben worden ist, d. h. die Veröffentlichung im amtlichen Gesetzesblatt Polens (*Dziennik Ustaw*) erfolgt ist. Eine in Deutschland bekannte Unterscheidung zwischen der echten und unechten Rückwirkung der gesetzgeberischen Maßnahmen findet nicht statt.

108 Vgl. etwa das von der Stiftung Marktwirtschaft vorgeschlagene Konzept einer rechtsformneutralen Unternehmensteuer; Stiftung Marktwirtschaft, Entwurf eines Einkommensteuergesetzes,

ven Folgen der geltenden steuerlichen Regelungen für die Steuerpflichtigen minimiert werden. Dazu gehören nach Auffassung des Verfassers u. a. folgende Maßnahmen:

- An allerersten Stelle sollte der radikale Schritt überlegt werden: eine ersatzlose Abschaffung der Nachversteuerungspflicht im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG. Insoweit entspräche es der Übernahme der polnischen Variante der unternehmerischen Schedulensteuer, d. h. es verbliebe bei einer Einmalbelastung der gewerblichen Einkünfte mit einem Sondersteuersatz in Höhe der Körperschaftsteuerbelastung. Diese Maßnahme würde einen großen Beitrag zur Steuervereinfachung und zum Bürokratieabbau im Bereich der Unternehmensbesteuerung leisten. Zugleich wäre die real bestehende Nachversteuerung beseitigt und der Grundsatz der Einmalbesteuerung bei Personenunternehmen gälte uneingeschränkt wieder. Die evtl. Steuerausfälle aufgrund der wegfallenden Nachversteuerung dürften sich nach Meinung des Verfassers – die Rationalität der Steuerpflichtigen unterstellend – in Grenzen halten. Alternativ könnte – als Preis für Abschaffung der Nachversteuerung und die daraus resultierende Steuervereinfachung – sogar der Thesaurierungssatz entsprechend angehoben werden. In jedem Fall wäre aber die gewerbsteuerliche Zusatzbelastung entsprechend zu berücksichtigen.
- Will man – aus welchen Gründen auch immer – an der Nachversteuerung in Höhe des Abgeltungssteuersatzes festhalten, sollte alternativ der „Thesaurierungssatz“ nach § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG (m. E. möglichst auf 15 %; in Anlehnung an § 23 Abs. 1 KStG) abgesenkt werden.<sup>109</sup> Auch jede geringere Absenkung trägt bereits dazu bei, dass die Thesaurierungsbegünstigung für mehr Unternehmen attraktiv wird.<sup>110</sup> Das dürfte im Interesse eines rationalen Gesetzgebers sein. Um mögliche Steueraufkommensausfälle zu vermei-

---

marktwirtschaft.de/module/Entwurf\_Einkommensteuergesetz.pdf, November 2008 (Stand: 17.01.2009), S. 38. Vgl. auch die Analyse von Wesselbaum-Neugebauer, Claudia, § 34a EStG – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip?, a. a. O. (Fn. 2), S. 1-42 (12-19).

109 Eine Senkung des Thesaurierungssatzes nach § 34a EStG legen dem Gesetzgeber auch Rumpf, Dominik / Kiesewetter, Dirk / Dietrich, Maik, Investitionsentscheidungen und die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 33/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-46 (46); Fechner, Ullrich / Bäuml, Swen O., Replik zum Aufruf der Wissenschaft zur Abschaffung der satzermäßigsten Besteuerung thesaurierter Gewinne von Personenunternehmen, - Aufruf zur moderaten Modifikation des § 34a EStG! -, DB 2008, S. 1652-1655 (Pkt. 5.1.1) nahe.

110 Zur Ermittlung eines rechtsformneutralen Steuersatzes in Anhängigkeit vom progressiven Einkommensteuersatz und dem Hebesatz der Gewerbesteuer vgl. Wesselbaum-Neugebauer, Claudia, § 34a EStG – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip?, a. a. O. (Fn. 2), S. 1-42 (12-15).

den, könnte der Begünstigungsbetrag betragsmäßig absolut (z. B. auf eine Million Euro pro Steuerpflichtigen und Jahr) begrenzt werden.<sup>111</sup>

- Entschiede sich der Gesetzgeber die „Thesaurierungsbelastung“ nach § 34a Abs. 1 EStG auf 15 % abzusenken, könnte dafür die Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG abgeschafft werden. Das wäre ein weiterer wichtiger Schritt zur Angleichung der Personenunternehmensbesteuerung an die Besteuerung von Kapitalgesellschaften. Einerseits entfielen das paradoxe Hin- und Herrechnen der tatsächlichen und fiktiven Gewerbesteuer; andererseits wäre die Anrechnungsüberhangsfalle des § 35 EStG beseitigt.
- Darüber hinaus, sollte – um zumindest partiell der Gefahr des Danebenliegens bei der Ausübung des Wahlrechts nach § 34a Abs. 1 EStG vorzubeugen – zum Thesaurierungszeitpunkt unbedingt eine Günstigerprüfung eingeführt werden. Von Amts wegen sollte im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung überprüft werden, ob die Option zur Schedulenbesteuerung nach § 34a EStG im Vergleich zur progressiven Tarifbelastung nach § 32a EStG, unabhängig von der zu diesem Zeitpunkt gegebenenfalls noch ausstehenden Nachversteuerung, überhaupt steuerlich von Vorteil ist.
- Allerdings sollte auch darüber nachgedacht werden, die von Amts wegen zu erfolgende Günstigerprüfung auch bei der Durchführung der Nachversteuerung einzuführen. Es ist offensichtlich, dass die Bestandskraft der Bescheide zugunsten einer sachgerechten Besteuerung zurücktreten müsste. Dass eine solche Vorgehensweise möglich ist, zeigen die Regelungen wie § 32a KStG oder § 12 Abs. 3 AStG. Aus Praktikabilitätsgründen und auch um die Entscheidungssituation für die Steuerpflichtigen transparent zu machen, könnte die aus dem Bereich der so genannten Riesterrente bekannte Vorgehensweise übernommen werden. Die bei der Wahrnehmung der Thesaurierungsoption nach § 34a Abs. 1 EStG im Vergleich zur Regelbesteuerung ersparte Einkommensteuer könnte ermittelt und auf dem Steuerbescheid festgehalten werden. Zwar werden hierbei gegebenenfalls die jährlich erzielten Zinsvorteile unterschlagen; nichtsdestotrotz wird zum Zeitpunkt der Nachversteuerung zumindest auf statischer Basis ein Überblick darüber verschafft, ob die Thesaurierungsoption rückwirkend eine Fehlentscheidung war. Darüber

---

111 Nach der in Österreich praktizierten Variante der Thesaurierungsbegünstigung, die dort seit dem VZ 2004 in Kraft ist, dürfen höchstens 100.000 Euro pro Steuerpflichtigen begünstigt besteuert werden. Nach Kainz, Robert / Knirsch, Deborah / Schanz, Sebastian, Schafft die deutsche oder österreichische Begünstigung für thesaurierte Gewinne höhere Investitionsanreize?, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 41/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-25 (3).

hinaus könnte daran gedacht werden, die Nachversteuerung absolut auf den Betrag der zum Zeitpunkt der begünstigenden Besteuerung eingesparten Steuer zu begrenzen.<sup>112</sup>

- Wird an der Nachversteuerung im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG festgehalten, so ist aufgrund des Gebotes der Folgerichtigkeit ein Wahlrecht zur Anwendung des persönlichen Einkommensteuersatzes unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (wie im Falle der unternehmerischen Option nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 und 2 EStG) vorzusehen.<sup>113</sup> M. E. hat der deutsche Gesetzgeber diesen Systemzusammenhang unbeabsichtigt übersehen.
- Damit liegt es klar auf der Hand: Wird auf die Nachversteuerung verzichtet, verlöre die Regelung weitgehende ihre Kompliziertheit. Dafür wird hier plädiert. Die bislang ersichtliche Ausrichtung der Konzeption der Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG an der Besteuerung von Kapitalgesellschaften (d. h. eine lineare Besteuerung der Gewinne bei Entstehung und eine konstante Nachversteuerung einer fiktiven Dividende bei Entnahme) stellt an sich keinen Wert dar, wenn dadurch die Zielsetzung der Regelung gefährdet wird.
- Alternativ könnte die Nachversteuerung erst nach einem noch zu bestimmenden Thesaurierungszeitraum komplett bzw. anteilig entfallen.<sup>114</sup> Dies führe allerdings als die zweitbeste Lösung zur Beibehaltung der Kompliziertheit der Regelung und würde die unternehmerische Entscheidungsfreiheit der Steuerpflichtigen einschränken.
- Schließlich sollte auch die Basis der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, d. h. die Berechnung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a Abs. 2 EStG, kritisch überdacht werden. Es wäre praktikabler, die Höhe des begünstigungsfähigen Gewinns an die Höhe des steuerpflichtigen Gewinns anzukoppeln. Es entfielen eine nach der geltenden Rechtslage notwendige Nebenrechnung. Damit wäre die Abschätzung der Folgen der Wahlrechtswahrnehmung leichter vorzunehmen. Insoweit bietet sich eine Übernahme der

---

112 Solche Vorgehensweise wird in Österreich praktiziert. Nach Wesselbaum-Neugebauer, Claudia, § 34a EStG – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip?, a. a. O. (Fn. 2), S. 1-42 (26).

113 Eine „Personalisierung der Nachsteuer“ unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens fordern dagegen Fechner, Ullrich / Bäuml, Swen O., Replik zum Aufruf der Wissenschaft zur Abschaffung der satzermäßigsten Besteuerung thesaurierter Gewinne von Personenunternehmen, - Aufruf zur moderaten Modifikation des § 34a EStG! -, DB 2008, S. 1652-1655 (Pkt. 5.1.2).

114 Nach der in Österreich geltenden Thesaurierungsbegünstigung entfällt die Nachversteuerung nach einem Thesaurierungszeitraum von 7 Jahren. Nach Kainz, Robert / Knirsch, Deborah / Schanz, Sebastian, Schafft die deutsche oder österreichische Begünstigung für thesaurierte Gewinne höhere Investitionsanreize?, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 41/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-25 (3).

polnischen Herangehensweise an, bei der grundsätzlich nur Tarifunterschiede zwischen der Regel- und der Linearbesteuerung bestehen.

Alles in allem hat die im Rahmen der vorliegenden Untersuchung durchgeführte Analyse auf der Systemebene ergeben, dass die partiell umgesetzten Systeme der Schedulenbesteuerung in Polen und in Deutschland durchaus unterschiedlich zu beurteilen sind. In jedem der nationalen Steuersysteme lassen sich wesentliche Korrekturbedarfe feststellen; die Schedulenbesteuerung in der deutschen Ausfertigung stellt jedoch eine besonders herausfordernde Baustelle dar. Sie sollte unbedingt einer Entschlackung unterzogen werden. Dabei ist das Ziel einer Schedulenbesteuerung auf Brutto-<sup>115</sup> wie auf Nettobasis<sup>116</sup> immer gleich: Vereinfachung.<sup>117</sup> Dann gehören auch vernichtende Urteile aus dem Fachschrifttum hoffentlich bald der Vergangenheit an.<sup>118</sup>

Auch wenn bislang die Forderung nach der Abschaffung der Gewerbesteuer vom deutschen Gesetzgeber nicht erhört worden ist, soll auch im Rahmen dieser Untersuchung nicht unerwähnt bleiben, dass ihr Wegfall die Transparenz der Unternehmensbesteuerung und dabei insbesondere der steuerlichen Belastungswirkungen von unternehmerischen Entscheidungen maßgeblich erhöhen würde.

---

115 Inwieweit eine reine Bruttobesteuerung (z. B. der privaten Kapitaleinkünfte) in Deutschland verfassungsrechtlich haltbar ist, war nicht Gegenstand der vorliegenden Analyse. Vgl. die Bedenken von Hey, Johanna, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, S. 1303-1309 (1307).

116 Vgl. zuletzt etwa Lehner, Moris, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, Zum Vorlagebeschluss des BFH und zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale, DStR 2009, S. 185-191.

117 Vgl. an dieser Stelle auch die von der Stiftung Marktwirtschaft formulierte Zielsetzung einer strukturellen Steuerreform; Stiftung Marktwirtschaft, Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, a. a. O. (Fn. 108), S. 1: „Gerechtigkeit durch Steuervereinfachung“.

118 Vgl. z.B. das vernichtende Urteil von Rumpf, Dominik / Kiesewetter, Dirk / Dietrich, Maik, Investitionsentscheidungen und die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 33/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-46 (23) über die Neuregelungen im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008. Sie stellen nach einer Analyse der Vorschriften und deren ökonomischen Zusammenwirkung fest, dass „die Wirkungen [der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und der Abgeltungsteuer nach § 32d EStG; Anmerkung des Verfassers] unbeabsichtigt sind und der Gesetzgeber sich der Tragweite seiner Neuregelung nicht bewusst ist.“ Kainz, Robert / Knirsch, Deborah / Schanz, Sebastian, Schafft die deutsche oder österreichische Begünstigung für thesaurierte Gewinne höhere Investitionsanreize?, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 41/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-25 führen wiederum als Fazit ihrer Untersuchung aus, dass „die deutsche Übernahme des österreichischen Gesetzes als misslungen bezeichnet werden kann“ (S. 25). Schließlich fordern Knirsch, Deborah / Maiterth, Ralf / Hundsdorfer, Jochen, Aufruf zur Abschaffung der Thesaurierungsbegünstigung, DB 2008, S. 1405-1407 eine Abschaffung der „misslungenen und komplizierten Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen“ (S. 1407).

## 4 Fazit

Die vorliegende Untersuchung war durch die in den letzten Jahren zu beobachtenden Tendenz zur Schedulensteuerung in Polen und Deutschland veranlasst. Dabei stand die Bestandsaufnahme und eine kritische Würdigung der Ausgestaltung der deutschen Neuregelungen zur unternehmerischen Schedulensteuerung nach § 34a EStG im Mittelpunkt der Analyse. Die analogen polnischen Vorschriften zur Linearbesteuerung von Einkünften aus wirtschaftlicher Tätigkeit lieferten einerseits eine Vergleichs-, Bewertungs- und Anregungsgrundlage für die Untersuchung. Durch den direkten Vergleich wurde unter dem Aspekt der Praktikabilität ein enormer Reformbedarf für Deutschland ausgemacht. Andererseits konnten, als Nebeneffekt der Betrachtung, auch für den polnischen Steuergesetzgeber einige interessante Erkenntnisse und direkte Handlungsempfehlungen herausgearbeitet werden.

Abschließend kann festgehalten werden, dass der erreichte Verkomplizierungsgrad der Besteuerung von Personenunternehmen in Deutschland nicht Gott gegeben ist. Ein Blick ins benachbarte Ausland reicht aus, um festzustellen, dass auch einfachere Lösungen und Besteuerungsansätze möglich und praxiserprobt sind.<sup>119</sup> Zwar stellt die Existenz der Gewerbesteuer, der Kirchensteuer und des Solidaritätszuschlages in Deutschland nach wie vor ein Faktum dar, nichtsdestotrotz sind Steuervereinfachungen und Zähmung des Bürokratiemonsters auch unter diesen Bedingungen durchaus möglich. Mit der Zeit sind die Erwartungen an den Steuergesetzgeber eher bescheiden geworden:<sup>120</sup> Es müssen nicht gleich eine Rechtsform- und/oder Finanzierungsneutralität eingeführt werden. Auch kleinere Reformschritte oder Vereinfachungsmaßnahmen sind ein Fortschritt, wenn sie in die richtige Richtung führen.

---

119 Zum gleichen Fazit kommen in ihrer Analyse auch Kainz, Robert / Knirsch, Deborah / Schanz, Sebastian, Schafft die deutsche oder österreichische Begünstigung für thesaurierte Gewinne höhere Investitionsanreize?, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Diskussionsbeitrag Nr. 41/2008, [www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de) (Stand: 15.01.2009), S. 1-25 (23-25).

120 Zur knappen Übersicht über die bislang gescheiterten Steuerreformversuche in Deutschland vgl. Stiftung Marktwirtschaft, Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, a. a. O. (Fn. 108), S. 32.



## Diskussionspapiere der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder)

### Fakultät Wirtschaftswissenschaften (ab 2000\*)

146. **Jan Winiiecki:** Successes of Trade Reorientation and Trade Expansion in Post - Communist Transition: an Enterprise - Level Approach. Januar 2000.
147. **Jan Winiiecki:** Cost and Benefits of European Union's Enlargement: a (largely) Sanguine View. Januar 2000.
148. **Alexander Kritikos:** The Enforcement of Environmental Policy under Incomplete Information. Januar 2000.
149. **Stefan Schipper und Wolfgang Schmid:** Trading on the Volatility of Stock Prices. Januar 2000.
150. **Friedel Bolle und Alexander Kritikos:** Solidarity. Januar 2000.
151. **Eberhard Stickle:** Entrepreneur or Manager: Who really runs the Firm?. Februar 2000.
152. **Wolfgang Schmid und Stefan Schipper:** Monitoring Financial Time Series. Februar 2000.
153. **Wolfgang Schmid und Sven Knoth:** Kontrollkarten für abhängige Zufallsvariablen. Februar 2000.
154. **Alexander Kritikos und Frank Wießner:** Ein zweiter Kreditmarkt für eine zweite Chance. Februar 2000.
155. **Alexander Kritikos:** A Discussion on the Viability of the Indenture Game, between G. Holt and F. Bolle and A. Kritikos. März 2000.
156. **Claudia Kurz:** Regional Risk Sharing and Redistribution by the Unemployment Insurance: The Case of Germany. April 2000.
157. **Friedel Bolle und Andreas Paul:** Preventing International Price Discrimination – Are Fines Welfare Enhancing?. Mai 2000.
158. **Dorothea Baun:** Operationalisierung der Determinanten von Impulskäufen – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. Mai 2001.
159. **Alexander Haupt:** Environmental Policy and Innovations in Open Economies. Juni 2000.
160. **Jochen Hundsdoerfer:** Lock-In-Effekte bei Gewinnen von Kapitalgesellschaften vor und nach der geplanten Steuerreform. Juni 2000.
161. **Alexander Kritikos und Friedel Bolle:** Distributional Concerns: Equity or Efficiency Oriented?. Juli 2000.
162. **Sandra Große und Lars-Olaf Kolm:** Anrechnung nach § 34c Abs. 1 oder Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG – Modellierung einer Entscheidungshilfe. August 2000.
163. **Swantje Heischkel und Tomas Oeltze:** Grundzüge des russischen Umsatzsteuerrechts. August 2000.
164. **Friedel Bolle:** Do you really want to know it?. September 2000.
165. **Friedel Bolle und Alexander Kritikos:** Reciprocity, Altruism, Solidarity: A dynamic model. September 2000.
166. **Jan Winiiecki:** An inquiry into the early drastic fall of output in post-communist transition: An unsolved puzzle. Oktober 2000.

---

\* Eine Übersicht über die zwischen 1993 bis 1999 erschienenen Diskussionspapiere kann beim Dekanat der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät angefordert werden.

167. **Jan Winiecki:** Post Foreign Trade Problems and Prospects: The Economics and Political Economy of Accession. Januar 2001.
168. **Helmut Seitz:** Demographischer Wandel und Infrastrukturaufbau in Berlin-Brandenburg bis 2010/2015: Herausforderungen für eine strategische Allianz der Länder Berlin und Brandenburg. März 2001.
169. **Wolfgang Schmid und Yarema Okhrin:** Tail Behaviour of a General Family of Control Charts. April 2001.
170. **Jan Winiecki:** Polish Generic Private Sector In Transition: Developments And Characteristics. Juni 2001.
171. **Nadejda Pachomova, Alfred Endres und Knut Richter:** Proceedings des ersten Seminars über Umweltmanagement und Umweltökonomie. Mai 2001.
172. **Maciej Rosolowski and Wolfgang Schmid:** Ewma charts for monitoring the mean and the autocovariances of stationary gaussian processes. Juli 2001.
173. **Sven Knoth und Wolfgang Schmid:** Control Charts for Time Series: A Review. Oktober 2001.
174. **Adam Gieralka:** Die Unternehmenssteuerreform 2001 und die fundamentale Bewertung von Kapitalgesellschaften. Oktober 2001.
175. **Friedel Bolle:** If you want me, I don't want you. December 2001.
176. **Friedel Bolle:** Signals for Reliability: A possibly harmful institution? December 2001.
177. **Tomas Oeltze und Swantje Heischkel:** Das neue Umsatzsteuergesetz in der Russischen Föderation. Dezember 2001.
178. **Andrea Gröppel-Klein and Dorothea Baun:** The more the better? – Arousing merchandising concepts and in-store buying behavior. Februar 2002.
179. **Yves Breitmoser:** Collusion and Competition in Laboratory Simultaneous Multiple-Round Auctions. Mai 2002.
180. **Alexander Kritikos and Friedel Bolle:** Utility versus Income Based Altruism – in Favor of Gary Becker. Mai 2002.
181. **Elzbieta Kuba and Friedel Bolle:** Supply Function Equilibria under Alternative Conditions with Data from the Polish Electricity Market. Mai 2002.
182. **Friedel Bolle:** Altruism, Beckerian Altruism, or Intended Reciprocity? Remarks on an Experiment by Selten and Ockenfels. Mai 2002.
183. **Yves Breitmoser:** Subgame-Perfect Equilibria of Small Simultaneous Multiple-Round Auctions. Juni 2002.
184. **Yves Breitmoser:** Moody Behavior in Theory, Laboratory, and Reality. Juni 2002.  
- *Diskussionspapier wurde zurückgezogen und wird neu überarbeitet* -
185. **Antje Baier und Friedel Bolle:** Zyklische Preisentwicklung im offenen Call-by-Call-Markt: Irreführung der Konsumenten?. Oktober 2002.
186. **Yves Breitmoser:** Long-term Equilibria of Repeated Competitive Games. Januar 2003.
187. **F. Bolle und J. Kaehler:** "The Conditional Efficiency of Signaling. An Experimental Investigation." Frankfurt (Oder). October 2002.
188. **Friedel Bolle,** „The Envelope Paradox, the Siegel Paradox, and the Impossibility of Random Walks in Equity and Financial Markets“. February 2003.
189. **Friedel Bolle and Jessica Kaehler,** "Is there a Harmful Selection Bias when Experimenters Choose their Experiments?". February 2003.

190. **Helmut Seitz:** Die langfristige Entwicklung der Einnahmen der Kommunen im Land Brandenburg vor dem Hintergrund der Ergebnisse der Solidarpakt-Verhandlungen unter besonderer Berücksichtigung der Zuweisungen des Landes. März 2003.
191. **Thomas Otte:** Die Praxis der Arbeitsbewertung in polnischen Unternehmen. April 2003.
192. **Tomas Oeltze/Swantje Heischkel:** Die Struktur des russischen Körperschafts-steuergesetzes. April 2003.
193. **Knut Richter/Barbara Gobsch (Hrsg.):** Proceedings des 2. deutsch-russischen Workshops zum Thema: Aktuelle Fragen und Trends der Wirtschaftswissenschaften. Mai 2003.
193. **под ред. К. Рихтера/Б. Гобш:** Материалы 2-ого немецко-русского семинара «Актуальные вопросы и тенденции экономической науки». май 2003.
194. **Thomas Otte:** Die arbeitgeberseitige Finanzierung der MBA-Ausbildung als Investition in Humankapital. Juni 2003.
195. **Lars-Olaf Kolm:** Die Konvergenz der Rechnungslegungsstandards: Eine stille Revolution IAS, die realistischere Bilanzierung?. Juni 2003.
196. **Sven Knoth:** Accurate ARL computation for EWMA-S<sup>2</sup> control charts. June 2003.
197. **Sven Knoth:** EWMA schemes with non-homogeneous transition kernels. June 2003.
198. **Alfred Kötzle u. a.:** Standortvorteile in Ostbrandenburg/Westpolen für grenzüberschreitende Kooperation. Juli 2003.
199. **Thomas Otte:** Das französische Hochschulsystem als Sortiereinrichtung für Humankapital. August 2003.
200. **M. Rosołowski and W. Schmid:** EWMA charts for monitoring the mean and the autocovariances of stationary processes. August 2003.
201. **Adrian Cloer:** Die Grundzüge des polnischen Einkommenssteuerrechts 2003. September 2003.
202. **Jonathan Tan and Daniel J. Zizzo:** Groups, Cooperation and Conflict in Games, October 2003.
203. **Sven Knoth:** Computation of the ARL for CUSUM-S<sup>2</sup> schemes, November 2003.
204. **Jonathan Tan:** Religion and Social Preferences: An Experimental Study. Januar 2004.
205. **Adrian Cloer:** Eine fallorientierte Einführung in das polnische Ertragsteuerrecht (einschließlich DBA-Rechts). Februar 2004.
206. **Adam Gieralka:** Steuerliche Vorteilhaftigkeit der Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft – eine Fallstudie zum steueroptimalen Bezug polnischer Einkünfte in Deutschland unter Berücksichtigung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 – 14 AStG -. Februar 2004.
207. **Friedel Bolle und Yves Breitmoser:** Dynamic Competition with Irreversible Moves: Tacit Collusion (Almost) Guaranteed. Februar 2004.
208. **Andrea Gröppel-Klein and Claas Christian Germelmann:** Is Specific Consumer Behaviour Influenced by Terminal Values or does Yellow Press Set the Tone?. Februar 2004.

209. **Andrea Gröppel-Klein and Anja Domke:** The Relevance of Living-Style Match for Customer Relationship Marketing of Housing Companies. Februar 2004.
210. **Michael Grüning and Kathalin Stöckmann:** Corporate Disclosure Policy of German DAX-30 Companies. März 2004.
211. **Elena Klimova:** Ergebnisse einer Unternehmensumfrage zum Thema: "Betriebliches Umweltmanagement und Wertsteigerung im Unternehmen: Gegensätze oder zwei Namen für eine Erfolgsstrategie?". März 2004.
212. **Thomas Otte:** Dynamische Aspekte von Differenzierungsstrategien, April 2004.
213. **Olha Bodnar and Wolfgang Schmid:** CUSUM Control Schemes for Multivariate Time Series. April 2004.
214. **Jonathan Tan and Friedel Bolle:** On the Relative Strengths of Altruism and Fairness. Mai 2004.
215. **Susanne Leist:** Integration von Techniken verschiedener Methoden der Unternehmensmodellierung, Arbeitspapier des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftsinformatik, Finanz- und Bankwirtschaft der Europa-Universität Viadrina. Juni 2004.
216. **Susanne Leist:** Methoden der Unternehmensmodellierung – Möglichkeiten und Grenzen ihrer Anwendung, Arbeitspapier des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftsinformatik, Finanz- und Bankwirtschaft der Europa-Universität Viadrina. Juni 2004.
217. **Susanne Leist und Krzysztof Woda:** Analyse der Erfolgsfaktoren mobiler Zahlungssysteme, Arbeitspapier des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftsinformatik, Finanz- und Bankwirtschaft der Europa-Universität Viadrina. Juli 2004.
218. **Jonathan H. W. Tan and Friedel Bolle:** Team Competition and the Public Goods Game. Juli 2004.
219. **Jonathan H. W. Tan and Anders Poulsen:** The Role of Information in Ultimatum Bargaining. Juli 2004.
220. **Olha Bodnar and Wolfgang Schmid:** Multivariate Control Charts based on a Projection Approach. Oktober 2004.
221. **Irena Okhrin and Knut Richter:** Inventory and Transportation Models in the Mobile Business Environment. Oktober 2004.
222. **Michael Krohn:** Die virtuelle Falle - Konfliktpotentiale der Informationsgesellschaft und ihre Überwindung durch Investitionen in Sozialkapital. November 2004.
223. **Friedel Bolle, Jana Heimel and Claudia Vogel:** Crowding Out and Imitation Behavior in the Solidarity Game. Dezember 2004.
224. **Andrea Gröppel-Klein and Claas Christian Germelmann:** The Impact of Terminal Values and Yellow Press on Consumer Behavior. Januar 2005.
225. **Friedel Bolle and Antje Baier:** Cyclical Price Fluctuations caused by Information Inertia - Evidence from the German Call-by-Call Telephone Market. Januar 2005.
226. **Grigori Pichtchoulov and Knut Richter:** Economic Effects of Mobile Technologies on Operations of Sales Agents. Januar 2005.
227. **Jens Jannasch:** Erfolgsfaktoren mobiler, integrierter Geschäftsprozesse. Januar 2005.
228. **Michael Grüning, Kathalin Stöckmann and Marek Maksymowicz:** A Comparison of Corporate Disclosure in Germany and Poland. Februar 2005.

- 229. Friedel Bolle and Alexander Kritikos:** Altruistic Behavior Under Incomplete Information, Februar 2005.
- 230. Alexander S. Kritikos:** The Impact of Compulsory Arbitration on Bargaining Behavior – An Experimental Study - . Februar 2005.
- 231. Alexander S. Kritikos and Denitsa Vigenina:** Key Factors of Joint-Liability Loan Contracts an Empirical Analysis. Februar 2005.
- 232. Alexander S. Kritikos and Friedel Bolle:** Utility-Based Altruism: Evidence in Favour Gary Becker. Februar 2005.
- 233. Alexander S. Kritikos, Friedel Bolle and Jonathan H. W. Tan:** The Economics of Solidarity: A Conceptual Framework. Februar 2005.
- 234. Thomas Otte:** Personalwirtschaftliche Rahmenbedingungen und Strategien bei der Marktbearbeitung in Transformationsländern am Beispiel Polens. Februar 2005.
- 235. Thomas Otte:** Das französische Hochschulsystem als Sortiereinrichtung für Humankapital. Februar 2005.
- 236. Jonathan Tan and Daniel J. Zizzo:** Which is the More Predictable Gender? Public Good Contribution and Personality. März 2005.
- 237. Maciej Wojtaszek und André Winzer:** Praxisnahe Steuerbilanzpolitik unter Berücksichtigung des Zinseffektes (veröffentlicht im EWZ). Mai 2005.
- 238. Sven Husmann:** On Estimating an Asset's Implicit Beta. Juni 2005.
- 239. Adam Gieralka:** Neue Runde im Kampf um Steuerquellen. Eine fallbezogene Analyse der Steuerfolgen aus dem Einsatz einer polnischen Zwischengesellschaft für eine deutsche Kapitalgesellschaft unter expliziter Berücksichtigung aktueller Steuerreformvorschläge, insbesondere des geplanten Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen vom 4. Mai 2005 (Europäisches Wissenschaftszentrum am Collegium Polonicum). Juni 2005.
- 240. Jonathan H. W. Tan and Claudia Vogel:** Religion and Trust: An Experimental Study. Juli 2005.
- 241. Alexander S. Kritikos and Jonathan H.W. Tan:** Indenture as a Commitment Device in Self-Enforced Contracts. August 2005.
- 242. Adam Gieralka:** Die Hinzurechnungsbesteuerung als ein Weg aus der Falle des Halbeinkünfteverfahrens?. August 2005.
- 243. Michael Grüning:** Divers of Corporate Disclosure – An Empirical Investigation in a Central European Setting. Oktober 2005.
- 244. Andrea Gröppel-Klein, Claas Christian Germelmann, Martin Glaum:** Polnische und Deutsche Studierende an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Europa-Universität Viadrina: Ein Längsschnittsvergleich 1998 - 2004. Oktober 2005.
- 245. Tessa Haverland:** Anonymity matters - Zur Relevanz einer Anonymitätsbetrachtung in den Wirtschaftswissenschaften. Dezember 2005.
- 246. Sven Husmann, Martin Schmidt, Thorsten Seidel:** The Discount Rate: A Note on IAS 36. Februar 2006.
- 247. Yves Breitmoser:** A Theory of Coalition Bargaining. Februar 2006.
- 248. Volodymyr Perederiy:** Insolvenzprognose anhand von ukrainischen handelsrechtlichen Abschlüssen: explorative Analyse. August 2006.
- 249. Alexander Kritikos and Friedel Bolle:** Utility versus Income-Based Altruism. September 2006.

- 250. Friedel Bolle:** A Price is a Signal – On Intrinsic Motivation and Crowding – out. September 2006.
- 251. Alexander Kritikos, Christoph Kneiding and Claas Christian Germelmann:** Is there a Market for Microlending in Industrialized Countries?. September 2006.
- 252. Marco Caliendo** (DIW Berlin), **Frank M. Fossen** (DIW Berlin), **Alexander S. Kritikos** (EUV): Risk Attitudes of Nascent Entrepreneurs – New Evidence from an Experimentally-Validated Survey. September 2006.
- 253. Marco Caliendo** (DIW Berlin, IZA Bonn, IAB Nürnberg), **Alexander S. Kritikos** (Europa-Universität Viadrina, GfA Berlin, IAB Nürnberg), **Frank Wießner** (IAB Nürnberg): Existenzgründungsförderung in Deutschland - Zwischenergebnisse aus der Hartz-Evaluation. November 2006.
- 254. Alfred Kötzle, Michael Grüning, Oleksandra Vedernykova:** Unternehmenspublizität aus Sicht der Praxis. November 2006.
- 255. Friedel Bolle and Yves Breitmoser:** On the Allocative Efficiency of Ownership Unbundling. November 2006.
- 256. Friedel Bolle and Yves Breitmoser:** Are Gas Release Auctions Effective?. November 2006.
- 257. Karl Kurbel:** Process Models and Distribution of Work in Offshoring Application Software Development. Januar 2007.
- 258. Friedel Bolle and Rostyslav Ruban:** Competition and Security of Supply: Let Russia Buy into the European Gas Market! Februar 2007.
- 259. Marco Caliendo** (DIW Berlin) **and Alexander S. Kritikos** (Europa-Universität Viadrina): Is Entrepreneurial Success Predictable? An Ex-Ante Analysis of the Character-Based Approach. März 2007.
- 260. Stephan Kudert und Ivonne Kaiser** (Europäisches Wissenschaftszentrum am Collegium Polonicum): "Die Unternehmenssteuerreform 2008: Eine Untersuchung zur Existenz von steuerlichen Lock-in-Effekten". Mai 2007.
- 261. Knut Richter and Irena Okhrin:** Solving a production and inventory model with a minimum lot size constrain. September 2007.
- 262. Olha Bodnar, Michela Cameletti, Alessandro Fassò, Wolfgang Schmid:** Comparing air quality among Italy, Germany and Poland using BC indexes. Februar 2008.
- 263. Alfred Kötzle, Michael Grüning, Dmitry Kusmin:** Оптимизация системы мотивации промышленных предприятий : на примере ОАО Уральская Химическая Компания. März 2008.
- 264. Friedel Bolle (EUV), Yves Breitmoser (EUV), Jonathan Tan (Nottingham University Business School, University of Nottingham):** „Gradual but Irreversible Adjustments to Public Good Contributions“. April 2008.
- 265. Friedel Bolle:** „Over- and Under-Investment According to Different Benchmarks“. Mai 2008.
- 266. Stephan Kudert und Ivonne Klipstein:** Steuerlastgestaltung im deutsch-polnischen Kontext mithilfe einer Produktionsaufspaltung. Mai 2008.
- 267. Michael Lamla and Alfred Kötzle:** "German Schuldschein coming back into Fashion". Juni 2008.
- 268. Olha Bodnar and Wolfgang Schmid:** Nonlinear Locally Weighted Kriging Prediction for Spatio-Temporal Environmental Processes. Dezember 2008.
- 269. Hermann Ribhegge:** Zur Harmonie von Wettbewerbsrecht und Gesundheitspolitik: Kritische Anmerkungen zu den Beschlüssen des Bundeskartellamtes zur Fusion im Krankenhausbereich. Dezember 2008.

- 270. Philipp E. Otto and Friedel Bolle:** Small Numbers Matching Markets: Unstable and Inefficient Due to Over-competition? Januar 2009.
- 271. Sven Knoth, Manuel C. Morais, Antonio Pacheco and Wolfgang Schmid:** Misleading signals in simultaneous residual schemes for the mean and variance of a stationary process. Februar 2009.
- 272. Manuel C. Morais, Yarema Okhrin and Wolfgang Schmid:** On the limiting behaviour of EWMA charts with exact control limits. Februar 2009.
- 273. Adam Gieralka:** Optionale Schedulenbesteuerung unternehmerischer Einkünfte als praktikable Alternative zur Regelbesteuerung? – Eine vergleichende Analyse der deutschen und polnischen Steuerregelungen –. März 2009.