

BMF-SCHREIBEN ZUR BEGÜNSTIGUNG DER NICHT ENTNOMMENEN GEWINNE (§ 34A EStG)

ANMERKUNGEN ZU DER STELLUNGNAHME DER FINANZVERWALTUNG

VON DR. SEBASTIAN MATENAER

ABSTRACT

Mit dem BMF-Schreiben vom 12. März 2025, veröffentlicht im Bundessteuerblatt Teil I, S. 671 ff., hat die Finanzverwaltung zu der mit dem Wachstumschancengesetz¹ neu gefassten Thesaurierungsbegünstigung gemäß § 34a EStG Stellung genommen. Das überarbeitete Anwendungsschreiben enthält neben Auslegungsfragen der Neuregelungen auch Aussagen zu verwaltungsseitig geklärten Zweifelsfragen, die nicht im Zusammenhang mit den gesetzlichen Änderungen stehen. Außerdem wurden zwischenzeitlich ergangene Urteile des Bundesfinanzhofs berücksichtigt.

I. Die Neuregelung des § 34a EStG im Überblick

Um für Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften steuerlich vergleichbare Thesaurierungsbelastungen zu schaffen, wurde mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 die Thesaurierungsbegünstigung gemäß § 34a EStG eingeführt. Diese verfehlte allerdings ihr Ziel bislang, da die effektive Steuerbelastung der thesaurierten Gewinne deutlich über den angestrebten 28,25% lag. Dies war insbesondere dem Umstand geschuldet, dass Entnahmen zur Begleichung der Steuerschuld nicht als begünstigungsfähige Gewinne angesehen wurden und auch die Gewerbesteuer das für die Thesaurierung zur Verfügung stehende Gewinnvolumen als Betriebsausgabe minderte. Aufgrund der gesetzlichen Änderungen mindern die Gewerbesteuer und die auf die nach § 34a EStG begünstigt besteuerte Gewinne zu zahlende Einkommensteuer, sowie der Solidaritätszuschlag ab dem Veranlagungszeitraum 2024 den nicht entnommenen Gewinn nicht mehr. Daraus ergibt sich ein deutlich höheres Ergebnisvolumen, welches begünstigt thesauriert werden kann. Damit hat der Gesetzgeber eine Verbesserung gegenüber der alten Fassung von § 34a EStG geschaffen und die Steuerbelastung der Personengesellschaft bei Gewinnthesaurierung derjenigen von Kapitalgesellschaften angeglichen. Unter anderem bei Veräußerungen oder Übertragungen von Teilmitunternehmeranteilen verblieb nach der alten Rechtslage der nachversteuerungspflichtige Betrag beim übertragenden bzw. veräußernden Mitunternehmer.² Dies hatte zur Folge, dass bei Zurückbehalt einer geringfügigen Restbeteiligung die sofortige Auslösung der Nachversteuerung vermieden werden konnte. Durch eine entsprechende Anpassung des § 34a Abs. 6 Satz 2 EStG für entgeltliche Vorgänge sowie in § 34a Abs. 7 Satz 2 und 5 EStG für unentgeltliche Vorgänge wurde dieser Gestaltungsspielraum nunmehr geschlossen.

tige Betrag beim übertragenden bzw. veräußernden Mitunternehmer.² Dies hatte zur Folge, dass bei Zurückbehalt einer geringfügigen Restbeteiligung die sofortige Auslösung der Nachversteuerung vermieden werden konnte. Durch eine entsprechende Anpassung des § 34a Abs. 6 Satz 2 EStG für entgeltliche Vorgänge sowie in § 34a Abs. 7 Satz 2 und 5 EStG für unentgeltliche Vorgänge wurde dieser Gestaltungsspielraum nunmehr geschlossen.

II. Zusammenfassung der wesentlichen Regelungen des BMF-Schreibens

1. Verzinsung nach § 233a Abs. 2a AO

Aufgrund der Neuregelung des § 34a Abs. 1 Satz 3 EStG gilt die Antragstellung oder Antragsänderung nach erstmaliger Abgabe der Einkommensteuererklärung als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 AO Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Der Zinslauf beginnt somit 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres der Antragstellung bzw. Antragsänderung. Durch diese Änderung des Gesetzes sollen Erstattungsinsen, die durch eine sehr späte Antragstellung, beispielsweise erst im Rahmen einer Betriebsprüfung, zukünftig verhindert werden. Folgerichtig sieht die Finanzverwaltung in der vollständigen oder teilweisen Antragsrücknahme ebenfalls ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.³ Damit ist eine Antragsrücknahme möglich, ohne dass Nachzahlungszinsen zu leisten wären.

2. Berechnung des nicht entnommenen Gewinns

Der nicht entnommene Gewinn wird in einem ersten Schritt gemäß § 34a Abs. 2 Satz 1 EStG um den Gewerbesteueraufwand sowie um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen erhöht. Aus Sicht der Finanzverwaltung kommt es hierbei nicht darauf an, auf welches Wirtschaftsjahr die Gewerbesteuer entfällt, sondern ausschließlich auf den tatsächlich in der Gewinnermittlung enthaltenen Gewerbesteueraufwand, der in dem betreffenden Wirtschafts-

¹ Vgl. Wachstumschancengesetz vom 27.3.2024, BGBl. I 2024, 108.

INHALT

- I. Die Neuregelung des § 34a EStG im Überblick
- II. Zusammenfassung der wesentlichen Regelungen des BMF-Schreibens
 1. Verzinsung nach § 233a Abs. 2a AO
 2. Berechnung des nicht entnommenen Gewinns
 3. Verwendungsreihenfolge
 4. Übertragungen und Überführungen von Einzelwirtschaftsgütern
 5. Nachversteuerungsfälle
- III. Fazit und Ausblick

² Vgl. BMF-Schreiben vom 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Rn. 42.

³ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.3.2025, BStBl. I 2025, 671 Rn. 11.



jahr gewinnmindernd berücksichtigt wurde.⁴ Nach § 34a Abs. 2 Satz 1 EStG bleiben bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns Entnahmen für die Zahlung der Einkommensteuer und des darauf entfallenen Solidaritätszuschlags außer Ansatz. Die Steuer auf den begünstigt besteuerten Gewinn wird nach Auffassung der Finanzverwaltung dergestalt berechnet, dass davon ausgegangen wird, dass für den maximal möglichen Begünstigungsbetrag eine Thesaurierungsbegünstigung beantragt wird. Dies bedeutet, dass der nicht entnommene Gewinn um 29,80% erhöht wird. Hinsichtlich des Solidaritätszuschlags kommt es aufgrund dieser fiktiven Ermittlung nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige tatsächlich zur Zahlung eines Solidaritätszuschlags verpflichtet ist oder nicht.⁵ Das BMF-Schreiben sieht also eine vereinfachte Berechnung des maximalen Begünstigungsbetrags vor, die gleichzeitig dazu führt, dass das Thesaurierungsvolumen in voller Höhe ausgeschöpft werden kann. Zu beachten ist allerdings, dass maximal der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen auf den nicht entnommenen Gewinn hinzuaddiert werden darf. Um das maximale Thesaurierungsvolumen zu nutzen, könnte folglich kurz vor Ende des Wirtschaftsjahres die Steuerzahlung auf den nicht entnommenen Gewinn vorab berechnet und dann auf dieser Grundlage Entnahmen getätigt werden. Darüber hinausgehende Entnahmen mindern dagegen das maximale Thesaurierungsvolumen und erhöhen damit die Steuerlast.

3. Verwendungsreihenfolge

Die Finanzverwaltung bleibt leider bei ihrer Auffassung, dass steuerfreie und nicht entnommene, mit dem persönlichen Steuersatz versteuerte Gewinne zuletzt als entnommen bzw. verwendet gelten.⁶

4. Übertragungen und Überführungen von Einzelwirtschaftsgütern

Eine anteilige Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf das aufnehmende Unternehmen ist bei Übertragungen bzw. Überführungen von Einzelwirtschaftsgütern auch möglich, wenn auf Geld gerichtete Forderungen übertragen werden.⁷ Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung allerdings (weiter) nicht, wenn Geldbeträge übertragen werden. In diesem Fall kann also der nachversteuerungspflichtige Betrag nicht anteilig auf Antrag übertragen werden und es kommt somit zu einer Nachversteuerung beim abgebenden Betrieb. In diesem Zusammenhang ist derzeit ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig (Az. BFH: VI R 23/23). Sollte sich der BFH der Auffassung des FG Köln⁸ anschließen und sich gegen die Finanzverwaltung positionieren, wäre das BMF-Schreiben ggf. noch einmal zu überarbeiten und es würde sich damit auch ein Gestaltungspotenzial zur Entnahme von Altrücklagen eröffnen.

5. Nachversteuerungsfälle

In Tz. 49 des BMF-Schreibens nimmt die Finanzverwaltung als Umwandlungsfall i.S.d. § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG nun auch

die Option zur Körperschaftsbesteuerung i.S.d. § 1a KStG auf. In gleicher Weise hatte sich die Finanzverwaltung bereits in ihrem Schreiben zu § 1a KStG geäußert.⁹ Zwar lässt sich die Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags systematisch mit dem fiktiven Formwechsel im umwandlungssteuerrechtlichen Sinne begründen. Trotzdem stellt diese Regelung für viele Steuerpflichtige eine große Hürde bei der Entscheidung über eine Optierung zur Körperschaftsbesteuerung dar.¹⁰ Schließlich wurde, aufgrund der gesetzlichen Neuregelung in § 34a Abs. 6 Satz 2 EStG, im aktuellen BMF-Schreiben die bisherige Auffassung, dass bei einer anteiligen Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils oder Teilbetriebs keine Nachversteuerung der begünstigten Gewinne vorgenommen werden muss, gestrichen. Zur Ermittlung des anteilig nachzuersteuernden Betrags in den Fällen des § 34a Abs. 6 Satz 2 EStG ist der Anteil des übertragenen Betriebsvermögens an dem Betriebsvermögen des Rechtsvorgängers vor der Übertragung gemäß § 34a Abs. 6 Satz 3 i.V.m. § 34a Abs. 7 Satz 3 EStG maßgeblich. Bei Mitunternehmerschaften ist der gesamte Buchwert des Kapitals bestehend aus Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanz einzubeziehen.

III. Fazit und Ausblick

Das BMF-Schreiben beantwortet einige bislang nicht geklärte Anwendungsfragen im Hinblick auf die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne gemäß § 34a EStG. Das Festhalten an der Verwendungsreihenfolge ist als restriktiv zu beurteilen. Aus Sicht der Steuerpflichtigen wäre eine vorrangige Entnahme der sogenannten Altrücklagen – d.h. nicht entnommener, aber tarifbesteuerten Gewinne – sehr wünschenswert. Um die Thesaurierungsbegünstigung für Familienunternehmen attraktiv zu machen, müssten zudem die nachversteuerungspflichtigen Tatbestände (insbesondere Umwandlungsvorgänge) überarbeitet werden. Diese behindern nach wie vor betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen. Es bleibt abzuwarten, ob es bei der im Koalitionsvertrag vom 9. April 2025 bereits avisierten Steuerreform zu weiteren Änderungen bei der Thesaurierungsbegünstigung i.S.d. § 34a EStG kommen wird. ♦

⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 48.

¹⁰ Vgl. auch Matenaer, FuS 1/2022, 32.



Dr. Sebastian Matenaer ist Steuerberater und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne •
§ 34a EStG • BMF-Schreiben • Thesaurierungsbegünstigung
• Wachstumschancengesetz

⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.3.2025, BStBl. I 2025, 671 Rn. 15.

⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.3.2025, BStBl. I 2025, 671 Rn. 16.

⁶ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.3.2025, BStBl. I 2025, 671 Rn. 33.

⁷ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.3.2025, BStBl. I 2025, 671 Rn. 37.

⁸ Vgl. FG Köln, Urteil vom 16.11.2023, EFG 2024, 1217.