Bundesministerium
der Finanzen

Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Tel. +49 30 18 682-0

poststelle@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

12. März 2025

Betreff: Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (§ 34a EStG)
GZ: IV C 6 - S 2290-a/00012/001/037
DOK: COO.7005.100.4.11415114
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsübersicht

	Randnummer
I. Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne	
1. Begünstigte Einkunftsarten	1 - 2
2. Begünstigter Gewinn bei beschränkter Steuerpflicht	3
3. Veräußerungsgewinne	4 - 6
4. Antragstellung	7 - 11
II. Nicht entnommener Gewinn	
1. Definition	12 - 16
2. Gewinnermittlungsart	17
3. Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	18
4. Steuerfreie Gewinnanteile	19
5. Ausländische Betriebsstätten	20
6. Abweichendes Wirtschaftsjahr	21
7. Nicht entnommener Gewinn bei Mitunternehmerschaften	22
8. Nicht entnommener Gewinn bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften	23
9. Entnahmen für die Zahlung der Einkommensteuer durch Mitunternehmer	24
III. Begünstigungsbetrag/ Nachversteuerungspflichtiger Betrag	25
1. Begünstigungsbetrag	26
2. Nachversteuerungspflichtiger Betrag des Veranlagungszeitraums	27
3. Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags zum Ende des Veranlagungszeitraums	28 - 29

IV. Nachversteuerung (§ 34a Absatz 4 EStG) 30
1. Nachversteuerungsbetrag 31 - 32
2. Verwendungsreihenfolge 33
3. Entnahmen zur Zahlung von Erbschaft-/ Schenkungsteuer 34 - 35
V. Übertragungen und Überführungen von einzelnen Wirtschaftsgütern
1. Entnahmereihenfolge bei Übertragung oder Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern (§ 34a Absatz 5 EStG) 36 - 39
2. Grenzüberschreitende Überführungen und Übertragungen von Wirtschaftsgütern 40 - 46
VI. Nachversteuerungsfälle nach § 34a Absatz 6 EStG
1. Vollständige Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags 47 – 52
2. Anteilige Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags 53
3. Stundung 54
VII. Fälle des § 6 Absatz 3 EStG und § 24 UmwStG (§ 34a Absatz 7 EStG)
1. Übertragung/Einbringung des ganzen Betriebs oder ganzen Mitunternehmeranteils 55 - 56
2. Übertragung/Einbringung eines Teils eines Betriebs oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils 57 - 58
VIII. Anwendungszeitpunkt 59 - 61

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung der Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne nach § 34a Einkommensteuergesetz (EStG) Folgendes:

I. Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne

1. Begünstigte Einkunftsarten

1 Unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige können die Tarifbegünstigung nach § 34a EStG für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) und selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) für den nicht entnommenen Teil des Gewinns aus einem Einzelunternehmen oder aus einem Mitunternehmeranteil in Anspruch nehmen. Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (§ 2 Absatz 5 EStG) bleibt durch § 34a EStG unberührt. Damit sind insbesondere die Regelungen über den Verlustausgleich und -abzug vorrangig zu beachten (BFH-Urteil vom 20. März 2017, X R 65/14, BStBl II S. 958). § 34a EStG kann somit nicht in Anspruch genommen werden, wenn zwar begünstigungsfähige Einkünfte vorhanden sind, das zu ver-

steuernde Einkommen aber negativ ist. Der Verlustausgleich und -abzug ist auch dann vorzunehmen, wenn für nicht entnommene Gewinne die Tarifbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch genommen wird. Durch die Anwendung von § 34a EStG kann daher kein Verlustvortrag nach § 10d EStG generiert werden.

2 Bei Mitunternehmeranteilen kommt eine Inanspruchnahme des § 34a EStG für den Gewinnanteil des Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft, d. h. für den Anteil am Gewinn der Gesellschaft sowie aus etwaigen Ergänzungs- und Sonderbilanzen des Mitunternehmers in Betracht. Auch der persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, der kein Mitunternehmer ist, jedoch wie ein Mitunternehmer zu behandeln ist, kann für seinen nicht entnommenen Gewinnanteil nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG die Tarifbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch nehmen.

2. Begünstigter Gewinn bei beschränkter Steuerpflicht

3 Abweichend von der Behandlung der unbeschränkt Steuerpflichtigen erstreckt sich bei beschränkt Steuerpflichtigen die Anwendung des § 34a EStG nur auf die Gewinneinkünfte nach § 49 EStG (ggf. eingeschränkt durch ein Doppelbesteuerungsabkommen). Entnahmen und Einlagen, die nicht diesen Einkünften zugeordnet werden können, bleiben außer Ansatz.
Zu grenzüberschreitenden Überführungen und Übertragungen vgl. Rn. 40 ff.

3. Veräußerungsgewinne

4 Für einen Veräußerungsgewinn, für den der Freibetrag nach § 16 Absatz 4 EStG oder die Tarifermäßigung nach § 34 Absatz 3 EStG in Anspruch genommen wird, ist eine Tarifbegünstigung nach § 34a EStG nicht möglich. Dies gilt auch für den Veräußerungsgewinn, der nach Abzug des Freibetrags nach § 16 Absatz 4 EStG zu versteuern ist, der bei Inanspruchnahme des § 34 Absatz 3 EStG die Höchstgrenze überschreitet oder nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe b EStG dem Teileinkünfteverfahren unterliegt.

5 Eine Tarifbegünstigung nach § 34a EStG kommt jedoch in Betracht, soweit es sich um einen Veräußerungsgewinn handelt, der nicht aus dem Unternehmen entnommen wurde (z. B. bei Veräußerung eines Teilbetriebs oder Veräußerung eines in einem Betriebsvermögen befindlichen Mitunternehmeranteils) und kein Antrag nach § 16 Absatz 4 oder § 34 Absatz 3 EStG gestellt wurde.

6 Sind sowohl die Voraussetzungen für eine Tarifbegünstigung nach § 34a EStG als auch die Voraussetzung für eine Begünstigung nach § 34 Absatz 1 EStG erfüllt, kann der Steuerpflichtige wählen, welche Begünstigung er in Anspruch nehmen will. Dies gilt auch für übrige Tarifermäßigungen (z. B. § 34b EStG).

4. Antragstellung

7 Der Antrag auf Tarifbegünstigung nach § 34a EStG ist grundsätzlich bei Abgabe der Einkommensteuererklärung für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil gesondert zu stellen.
Dabei kann der Steuerpflichtige für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil wählen, ob und in welcher Höhe er für den jeweils nicht entnommenen Gewinn die Tarifbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch nimmt. Der Antrag kann für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil bis zur Höhe des nicht entnommenen Gewinns gestellt werden.

Zur Berechnung der maximalen Höhe des begünstigungsfähigen, nicht entnommenen Gewinns (maximaler Begünstigungsbetrag) vgl. Rn. 14.

4.1 Antragstellung bei Einzelunternehmern

8 Einzelunternehmer können unabhängig von der Höhe des Gewinns nach § 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 EStG (im Weiteren: Steuerbilanzgewinn) die Tarifbegünstigung nach § 34a EStG ganz oder teilweise in Anspruch nehmen.

4.2 Antragstellung bei Mitunternehmern

9 Jeder Mitunternehmer kann nur dann einen Antrag stellen, wenn die Beteiligung am Steuerbilanzgewinn (aus Gesamthands-, Sonder- und Ergänzungsbilanz) mehr als 10 % oder mehr als 10.000 Euro beträgt. Da auf den bilanziellen Gewinnanteil des Mitunternehmers abgestellt wird, sind außerbilanzielle Gewinnkorrekturen (z. B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Gewerbesteuer), die zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns ggf. vorzunehmen sind, bei der Berechnung, ob diese Antragsgrenze überschritten wird, nicht zu berücksichtigen. Einer einheitlichen Antragstellung aller Mitunternehmer einer Personengesellschaft bedarf es nicht.

Beispiel 1

A und B sind Mitunternehmer der AB-OHG. A ist zu 90 %, B ist zu 10 % beteiligt.
Der Steuerbilanzgewinn aus dem Gesamthandsbereich beträgt 200.000 Euro.
Im Gesamthandsbereich sind

- Gewerbesteuer in Höhe von 20.000 Euro und

- nicht abzugsfähige Betriebsausgaben in Höhe von 10.000 Euro

angefallen, die den Steuerbilanzgewinn gemindert haben.

B hat in seiner Sonderbilanz aus der Vermietung eines Grundstücks an die AB-OHG einen Verlust von 12.000 Euro erzielt.

Der Steuerbilanzgewinn der Mitunternehmerschaft beträgt 188.000 Euro (200.000 Euro Gesamthand abzgl. 12.000 Euro Sonderbilanz des B). Hieran ist B mit weniger als 10.000 Euro (20.000 Euro Gesamthandsbereich abzgl. 12.000 Euro aus Sonderbilanz = 8.000 Euro) und nicht zu mehr als 10 % (8/188 = 4,25 %) beteiligt, so dass die Anwendung des § 34a EStG nur für A (Gewinnanteil 180.000 Euro) zulässig ist.

4.3 Änderung des Antrags

10 Hinsichtlich der Änderung des Antrages nach § 34a Absatz 1 Satz 1 EStG gelten die allgemeinen Grundsätze zur Ausübung von Wahlrechten (vgl. Nr. 8 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) vor §§ 172 - 177). Danach können nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung Wahlrechte nur noch ausgeübt werden, soweit die Steuerfestsetzung nach §§ 129, 164, 165, 172 ff. der Abgabenordnung (AO) oder nach entsprechenden Regelungen in den Einzelsteuergesetzen korrigiert werden kann; dabei sind die §§ 177 und 351 Absatz 1 AO zu beachten. Darüber hinaus kann der Antrag jederzeit noch bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den folgenden Veranlagungszeitraum ganz oder teilweise zurückgenommen werden (§ 34a Absatz 1 Satz 5 EStG).

4.4 Zinslauf

11 Bei der erstmaligen Antragstellung oder Erhöhung des Antragsvolumens ist § 233a Absatz 2a AO entsprechend anzuwenden (§ 34a Absatz 1 Satz 3 EStG). Der Zinslauf beginnt in diesen Fällen damit erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Antrag nach § 34a Absatz 1 Satz 1 EStG gestellt worden ist.

Die vollständige oder teilweise Rücknahme des Antrags nach § 34a Absatz 1 Satz 5 EStG stellt ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO dar. Der Zinslauf beginnt nach § 233a Absatz 2a AO 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Antrag nach § 34a EStG ganz oder teilweise zurückgenommen worden ist.

II. Nicht entnommener Gewinn

1. Definition

12 Maßgeblich für die Tarifbegünstigung nach § 34a EStG ist der Steuerbilanzgewinn (bei Mitunternehmerschaften aus Gesamthands-, Sonder- und Ergänzungsbilanz). In diesem sind noch die Beträge enthalten, die zur weiteren Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns außerhalb der

Bilanz abgezogen (z. B. steuerfreie Gewinnanteile) oder hinzugerechnet (z. B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, Gewerbesteuer) werden. Zum Steuerbilanzgewinn gehören auch Ergebnisse aus Ergebnisabführungsverträgen in Organschaftsfällen. Auch der Übernahmegewinn i. S. d. § 4 Absatz 4 Satz 1 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) ist Bestandteil des Steuerbilanzgewinns (vgl. BFH-Urteil vom 9. Mai 2019, IV R 13/17, BStBl II S. 754). Nicht nach § 34a EStG begünstigt ist der Gewinn, der beim Übergang von der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Absatz 3 EStG) auf die durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Absatz 1 oder § 5 EStG) entsteht (sog. Übergangsgewinn).

13 Entnahmen i. S. d. § 34a EStG sind die Entnahmen nach § 4 Absatz 1 Satz 2 i. V. m. § 6 Absatz 1 Nummer 4 EStG. Es wird nicht zwischen Bar-, Sach- und Nutzungsentnahmen unterschieden. Zur Behandlung von Entnahmen nach § 4 Absatz 1 Satz 3 EStG bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland vgl. Rn. 40 ff.

14 Der nicht entnommene Gewinn nach § 34a Absatz 2 EStG wird wie folgt berechnet:

Steuerbilanzgewinn

abzgl. positiver Saldo der Entnahmen und Einlagen

zzgl. Gewerbesteueraufwand

= nicht entnommener Gewinn vor Hinzurechnung der Entnahmen für Steuerzahlungen

zzgl. Entnahmen für Steuerzahlungen (§ 34a Absatz 2 Satz 2 und 3 EStG), maximal positiver Saldo der Entnahmen und Einlagen (vgl. Rn. 16)

= nicht entnommener Gewinn nach § 34a Absatz 2 EStG

15 Der nicht entnommene Gewinn i. S. d. § 34a EStG wird durch Abzug des positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen (bei Mitunternehmeranteilen Entnahmen und Einlagen der Gesamthandsbilanz, Sonderbilanzen sowie Zu- und Abgänge der Ergänzungsbilanzen) vom Steuerbilanzgewinn und Hinzurechnung der im Wirtschaftsjahr nach § 4 Absatz 5b EStG nicht gewinnmindernd zu berücksichtigenden Gewerbesteuer (unabhängig davon auf welches Wirtschaftsjahr die Gewerbesteuer entfällt) ermittelt (vgl. § 34a Absatz 2 Satz 1 EStG = maximaler Begünstigungsbetrag nach § 34a Absatz 3 Satz 1 EStG). Insofern ist auf den in der Gewinnermittlung enthaltenen Gewerbesteueraufwand abzustellen.

16 Entnahmen für die Zahlung der Einkommensteuer nach § 34a Absatz 1 Satz 1 EStG und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlages sind bei der Berechnung des nicht entnommenen Gewinnes nicht zu berücksichtigen (§ 34a Absatz 2 Satz 2 EStG). Die auf den maximal möglichen Begünstigungsbetrag (§ 34a Absatz 3 Satz 1 EStG) entfallende fiktive Einkommensteuer nach § 34a Absatz 1 Satz 1 EStG (28,25 %) und der darauf entfallende Solidaritätszuschlag (5,5 %) gelten als entnommen und zur Zahlung der Steuerbeträge verwendet (§ 34a Absatz 2 Satz 3 EStG). Für diese Zwecke ist der Steuerbilanzgewinn abzgl. Entnahmen zzgl. Einlagen und Gewerbe-

steueraufwand (vgl. Rn. 15) um 29,80 % (28,25 % ESt + darauf entfallender Solidaritätszuschlag), maximal jedoch in Höhe des positiven Saldos der Entnahmen und Einlagen zu erhöhen.
Es kommt dabei nicht darauf an, ob und in welcher Höhe tatsächlich Entnahmen zum Zweck der Tilgung der Steuern für begünstigt besteuerte, nicht entnommene Gewinne eingesetzt werden.
Milderungen nach § 3Absatz 3 und § 4 des Solidaritätszuschlaggesetzes (SolZG) 1995 und die auf die Einkommensteuer entfallende Kirchensteuer bleiben bei der Ermittlung der Entnahmen für Steuerzahlungen unberücksichtigt.

Beispiel 2

Unternehmer A erzielt einen Steuerbilanzgewinn von 200.000 Euro. Im Wirtschaftsjahr wurde Gewerbesteuer von 40.000 Euro gewinnmindernd berücksichtigt. Der steuerpflichtige Gewinn beträgt 240.000 Euro. A hat Entnahmen von 20.000 Euro und keine Einlagen getätigt.

Nach § 34a Absatz 2 Satz 1 EStG berechnet sich der nicht entnommene Gewinn wie folgt:

Steuerbilanzgewinn	+ 200.000 Euro
./. Entnahmen	./. 20.000 Euro
+ Gewerbesteuer	+ 40.000 Euro
Nicht entnommener Gewinn nach § 34a Absatz 2 Satz 1 EStG	220.000 Euro

Die außer Ansatz bleibenden Entnahmen nach § 34a Absatz 2 Satz 2 EStG berechnen sich anhand des nach § 34a Absatz 2 Satz 1 EStG ermittelten nicht entnommenen Gewinns vor Anwendung von Satz 2. Die auf den nicht entnommenen Gewinn nach § 34a Absatz 2 Satz 1 EStG entfallende maximal mögliche Einkommensteuer beträgt 28,25 % von 220.000 Euro = 62.150 Euro. Der auf diese Einkommensteuer entfallende Solidaritätszuschlag beträgt 5,5 % von 62.150 Euro = 3.418,25 Euro, für Zwecke des § 34a EStG gerundet auf 3.418 Euro.

Der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen (20.000 Euro) übersteigt die fiktiven Entnahmen für Steuerzahlungen nicht (62.150 Euro + 3.418 Euro = 65.568 Euro). Dem nicht entnommenen Gewinn vor Anwendung von § 34a Absatz 2 Satz 2 und 3 EStG ist deshalb der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen (20.000 Euro) hinzuzurechnen.

Der nicht entnommene Gewinn für A beträgt damit:

Nicht entnommener Gewinn nach § 34a Absatz 2 Satz 1 EStG	220.000 Euro
+ Entnahmen für Steuerzahlungen	+ 20.000 Euro
Nicht entnommener Gewinn nach § 34a Absatz 2 EStG	240.000 Euro

Der Unternehmer A kann die Thesaurierungsbegünstigung für bis zu 240.000 Euro beantragen.

Beispiel 3

Unternehmer A erzielt einen Steuerbilanzgewinn von 200.000 Euro. Im Wirtschaftsjahr wurde Gewerbesteuer von 40.000 Euro gewinnmindernd berücksichtigt. Der steuerpflichtige Gewinn beträgt 240.000 Euro. A hat Entnahmen von 60.000 Euro und keine Einlagen getätigt.

Nach § 34a Absatz 2 Satz 1 EStG berechnet sich der nicht entnommene Gewinn wie folgt:

Steuerbilanzgewinn	+ 200.000 Euro
./. Entnahmen	./. 60.000 Euro
+ Gewerbesteuer	+ 40.000 Euro
Nicht entnommener Gewinn nach § 34a Absatz 2 Satz 1 EStG	180.000 Euro

Die außer Ansatz bleibenden Entnahmen nach § 34a Absatz 2 Satz 2 EStG berechnen sich anhand des nach § 34a Absatz 2 Satz 1 EStG ermittelten nicht entnommenen Gewinns vor Anwendung von Satz 2. Die auf den nicht entnommenen Gewinn nach § 34a Absatz 2 Satz 1 EStG entfallende maximal mögliche Einkommensteuer beträgt 28,25 % von 180.000 Euro = 50.850 Euro. Der auf diese Einkommensteuer entfallende Solidaritätszuschlag beträgt 5,5 % von 50.850 Euro = 2.796,75 Euro, für Zwecke des § 34a EStG gerundet auf 2.797 Euro.

Der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen (60.000 Euro) übersteigt die fiktiven Entnahmen für Steuerzahlungen (50.850 Euro + 2.797 Euro = 53.647 Euro). Dem nicht entnommenen Gewinn vor Anwendung von § 34a Absatz 2 Satz 2 und 3 EStG sind deshalb die fiktiven Entnahmen für Steuerzahlungen (53.647 Euro) hinzuzurechnen.

Der nicht entnommene Gewinn für A beträgt damit:

Nicht entnommener Gewinn nach § 34a Absatz 2 Satz 1 EStG	180.000 Euro
+ Entnahmen für Steuerzahlungen	+ 53.647 Euro
Nicht entnommener Gewinn nach § 34a Absatz 2 EStG	233.647 Euro

Der Unternehmer A kann die Thesaurierungsbegünstigung für bis zu 233.647 Euro beantragen.

2. Gewinnermittlungsart

17 Die Tarifbegünstigung nach § 34a EStG kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 EStG) ermittelt wird. Das Erfordernis der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erstreckt sich auch auf etwaige im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen an vermögensverwaltenden, land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Personengesellschaften (vgl. BFH-Beschluss vom 11. April 2005, GrS 2/02, BStBl II S. 679). Es ist nicht erforderlich, dass die Untergesellschaft selbst ihren Gewinn nach § 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelt. Jedoch muss die Obergesellschaft ihren Gewinn aus der Untergesellschaft nach § 4 Absatz 1 Satz 1oder § 5 EStG ermitteln.

Bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Absatz 3 EStG) oder bei pauschalierten Gewinnermittlungen (§§ 5a, 13a EStG) kann die Thesaurierungsbegünstigung nicht in Anspruch genommen werden.

3. Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

18 Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (z. B. § 4 Absatz 4a und 5, §§ 4h bis 4k EStG) haben den Steuerbilanzgewinn gemindert; sie sind außerbilanziell hinzuzurechnen. Soweit der steuerpflichtige Gewinn auf Betriebsausgabenabzugsverboten beruht, kann keine Tarifbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch genommen werden. Satz 2 gilt jedoch nicht für die Gewerbesteuer (§ 4 Absatz 5b EStG) (vgl. Rn. 15).

Beispiel 4

Der Steuerbilanzgewinn des Unternehmers A beträgt 330.000 Euro. Es sind nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Absatz 5 EStG von 45.000 Euro und Gewerbesteuer nach § 4 Absatz 5b EStG von 55.000 Euro angefallen. A hat weder Entnahmen noch Einlagen getätigt.

Mangels Entnahmen oder Einlagen entspricht der nicht entnommene Gewinn dem Steuerbilanzgewinn von 330.000 Euro zuzüglich Gewerbesteuer von 55.000 Euro und damit 385.000 Euro. Der steuerpflichtige Gewinn beträgt 430.000 Euro (330.000 Euro zzgl. 45.000 Euro nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zzgl. Gewerbesteuer 55.000 Euro). A kann einen Antrag nach § 34a EStG für einen Gewinn bis zu 385.000 Euro stellen.

4. Steuerfreie Gewinnanteile

19 Die Thesaurierungsbegünstigung kann maximal bis zur Höhe des steuerpflichtigen Gewinns beansprucht werden. Steuerfreie Gewinnanteile sind Bestandteil des Steuerbilanzgewinns, können aufgrund ihrer Steuerfreiheit jedoch selbst nicht Gegenstand der Tarifbegünstigung nach

§ 34a EStG sein. Bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns gelten sie jedoch als vorrangig entnommen.

Beispiel 5

Der Steuerbilanzgewinn des Einzelunternehmers A beträgt 330.000 Euro. Hierin sind steuerfreie Gewinnanteile von 50.000 Euro enthalten. A hat weder Entnahmen, noch Einlagen getätigt. Gewerbesteuer ist nicht angefallen.

Mangels Entnahmen oder Einlagen entspricht der nicht entnommene Gewinn dem Steuerbilanzgewinn von 330.000 Euro. Der steuerpflichtige Gewinn beträgt 280.000 Euro (330.000 Euro abzgl. 50.000 Euro steuerfreie Gewinnanteile). A kann einen Antrag nach § 34a EStG für einen Gewinn bis zu 280.000 Euro stellen.

5. Ausländische Betriebsstätten

20 Einkünfte ausländischer Betriebsstätten sind im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs des Gesamtunternehmens zu erfassen und führen zu einem um die ausländischen Gewinnanteile erhöhten oder verminderten Steuerbilanzgewinn. Damit beeinflussen ausländische Betriebsstättenergebnisse unmittelbar den nicht entnommenen Gewinn des (inländischen) Betriebes. Soweit die Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten steuerfrei (z. B. aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens) gestellt sind, können sie - wie die anderen steuerfreien Gewinnanteile - nicht Gegenstand der Tarifbegünstigung nach § 34a EStG sein. Vergleiche im Übrigen Rn. 40 ff.

6. Abweichendes Wirtschaftsjahr

21 Bei Personenunternehmen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen und ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben, gilt der Gewinn in dem Veranlagungszeitraum als bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 4a Absatz 2 Nummer 2 EStG). Eine Aufteilung des Gewinns sowie der Entnahmen und Einlagen und der Gewerbesteuer für Zwecke des § 34a EStG ist nicht vorzunehmen.

Dagegen ist der Gewinn bei Personenunternehmen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen und ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben, auf die Kalenderjahre, in denen das Wirtschaftsjahr beginnt und endet, zeitanteilig aufzuteilen (§ 4a Absatz 2 Nummer 1 EStG). Die Entnahmen und Einlagen sind dabei für Zwecke des § 34a EStG ebenfalls zeitanteilig auf die betreffenden Kalenderjahre aufzuteilen. Der Antrag nach § 34a Absatz 1 EStG kann somit auch nur für den danach auf das jeweilige Kalenderjahr entfallenden nicht entnommenen Gewinn gestellt werden.

7. Nicht entnommener Gewinn bei Mitunternehmerschaften

22 Bei Mitunternehmeranteilen werden sowohl die Entnahmen und Einlagen des Gesamthandsvermögens als auch die des Sonderbetriebsvermögens berücksichtigt. Deren Ermittlung erfolgt für Zwecke des § 34a EStG mitunternehmeranteilsbezogen, d. h. eine Entnahme des Mitunternehmers aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft mindert den nicht entnommenen Gewinn nur, wenn sie in sein Privatvermögen oder in ein anderes Betriebsvermögen erfolgt.

Die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers bei derselben Mitunternehmerschaft (und umgekehrt) nach § 6 Absatz 5 EStG hat keinen Einfluss auf die Höhe des nicht entnommenen Gewinns dieses Mitunternehmeranteils. Die Zahlung von Sondervergütungen i. S. d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1, 2. Halbsatz EStG an einen Mitunternehmer führt nur dann zu einer Entnahme i. S. d. § 34a EStG, wenn die Zahlung in das Privatvermögen (z. B. auf ein privates Bankkonto des Mitunternehmers) erfolgt.

Daneben werden bei Mitunternehmeranteilen auch die Mehr- oder Minderanschaffungskosten in Ergänzungsbilanzen wie Einlagen oder Entnahmen berücksichtigt.

8. Nicht entnommener Gewinn bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften

23 Bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften ist für den Mitunternehmer der Obergesellschaft nur ein einheitlicher begünstigter Gewinn zu ermitteln, der neben dem Gewinn aus der Obergesellschaft - einschließlich der Ergebnisse aus Ergänzungs- und Sonderbilanzen - auch die Ergebnisse aus einer etwaigen Sonderbilanz nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG bei der Untergesellschaft umfasst. Entnahmen des Mitunter-nehmers bei der Obergesellschaft sind zu addieren mit Entnahmen, die von ihm aus seinem Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG) getätigt werden. Gleiches gilt für Einlagen.

Zahlungen zwischen der Obergesellschaft und der Untergesellschaft haben keinen Einfluss auf das Begünstigungsvolumen.

Beispiel 6

An der X-KG (Obergesellschaft) ist A zu 50 % als Mitunternehmer beteiligt. Die X-KG ist ihrerseits an der Y-OHG (Untergesellschaft) beteiligt. Die X-KG erzielt (einschließlich des von der Y-OHG stammenden Gewinnanteils) einen Steuerbilanzgewinn von 80.000 Euro, der A zur Hälfte zugerechnet wird. Im Wirtschaftsjahr 2024 wurde Gewerbesteuer von 20.000 Euro gewinnmindernd berücksichtigt, die rechnerisch zu 50 % auf A entfällt. A erzielt aus einem an die Y-OHG vermieteten Grundstück (Sonderbetriebs-vermögen des A bei der Y-OHG) einen Steuerbilanzgewinn von 5.000 Euro. Die gesamten Mietzahlungen

der Y-OHG in Höhe von 20.000 Euro hat A privat verwendet. Aus der X-KG hat A 15.000 Euro entnommen. Weitere Entnahmen oder Einlagen wurden nicht getätigt.

Gewinnanteil des A bei der Obergesellschaft	40.000 Euro
+ Gewinn aus dem Sonderbetriebsvermögen	
bei der Untergesellschaft	5.000 Euro
= Steuerbilanzgewinn	45.000 Euro
./.. Saldo aus Entnahmen und Einlagen	
(Entnahmen aus Obergesellschaft 15.000 Euro	
und Sonderbetriebsvermögen bei der	
Untergesellschaft 20.000 Euro) ./. 0 Euro Einlagen)	35.000 Euro
+ anteilige Gewerbesteuer	10.000 Euro
= nicht entnommener Gewinn des A	
nach § 34a Abs. 2 Satz 1 EStG	20.000 Euro
+ Entnahmen für Steuerzahlungen	
(20.000 Euro x 29,8%)	5.960 Euro
= nicht entnommener Gewinn nach § 34a Absatz 2 EStG	25.960 Euro

9. Entnahmen für die Zahlung der Einkommensteuer durch Mitunternehmer

24 Die Erhöhung des nicht entnommenen Gewinns um Steuerbeträge nach § 34a Absatz 2 Satz 2 und 3 EStG (vgl. Rn. 16) wird erst im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung ermittelt. Bei der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte sind daher alle tatsächlichen Entnahmen des Mitunternehmers anzugeben. In die gesonderte Feststellung nach § 34a Absatz 10 EStG sind alle tatsächlichen Entnahmen des Mitunternehmers einzubeziehen.

III. Begünstigungsbetrag/ Nachversteuerungspflichtiger Betrag

25 Aus der Ausgangsgröße des nicht entnommenen Gewinns werden zunächst der Begünstigungsbetrag (§ 34a Absatz 3 Satz 1 EStG) und daraus der nachversteuerungspflichtige Betrag entwickelt (§ 34a Absatz 3 Satz 2 EStG).

1. Begünstigungsbetrag

26 Der Begünstigungsbetrag ist der Teil des nicht entnommenen Gewinns, für den der Steuerpflichtige einen Antrag nach § 34a Absatz 1 EStG gestellt hat. Der Begünstigungsbetrag ist die Bemessungsgrundlage für die Steuer nach § 34a Absatz 1 Satz 1 EStG.

Beispiel 7

Der nicht entnommene Gewinn (§ 34a Absatz 2 EStG) beträgt 150.000 Euro. Der Steuerpflichtige stellt einen Antrag nach § 34a Absatz 1 Satz 1 EStG für 60.000 Euro. Aufgrund der Höhe des zu versteuernden Einkommens muss der Steuerpflichtige ungemildert Solidaritätszuschlag zahlen.

Der Begünstigungsbetrag (§ 34a Absatz 3 Satz 1 EStG) beträgt 60.000 Euro.

Der Steuerpflichtige muss 90.000 Euro mit dem progressiven persönlichen Steuersatz (Bemessungsgrundlage: verbleibendes zu versteuerndes Einkommen nach Abzug des nach § 34a EStG begünstigt zu versteuernden Gewinns) versteuern. Für den Begünstigungsbetrag zahlt er 16.950 Euro (28,25 % von 60.000 Euro) Einkommensteuer zzgl. 932,25 Euro (5,5 % von 16.950 Euro) Solidaritätszuschlag.

2. Nachversteuerungspflichtiger Betrag des Veranlagungszeitraums

27 Der nachversteuerungspflichtige Betrag des Betriebs oder Mitunternehmeranteils für den laufenden Veranlagungszeitraum wird aus dem Begünstigungsbetrag durch Abzug der auf den Begünstigungsbetrag entfallenden Steuerbelastung (Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag, nicht jedoch der Kirchensteuer) ermittelt. Der Betrag ist Cent genau zu ermitteln.

Beispiel 8

Der Steuerpflichtige hat für 60.000 Euro seines im Jahr 01 nicht entnommenen Gewinns die Tarifbegünstigung nach § 34a EStG beantragt (wie Beispiel 7).

Der nachversteuerungspflichtige Betrag des Jahres 01 ermittelt sich wie folgt:

Begünstigungsbetrag	60.000,00 Euro
./. Einkommensteuer (28,25 % von 60.000 Euro)	16.950,00 Euro
./. Solidaritätszuschlag (5,5 % von 16.950 Euro)	932,25 Euro
nachversteuerungspflichtiger Betrag	42.117,75 Euro

3. Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags zum Ende des Veranlagungszeitraums

28 Die Ermittlung und Fortschreibung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (§ 34a Absatz 3 Satz 2 EStG) wird durch das nachfolgende Schema veranschaulicht:

Nachversteuerungspflichtiger Betrag zum 31. Dezember des vorangegangenen Veranlagungszeitraums

zzgl. nachversteuerungspflichtiger Betrag des laufenden Veranlagungszeitraums (§ 34a Absatz 3 EStG)

zzgl. auf diesen Betrieb oder Mitunternehmeranteil von einem anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil desselben Steuerpflichtigen übertragener nachversteuerungspflichtiger Betrag (§ 34a Absatz 5 EStG)

zzgl. aus unentgeltlicher Übertragung eines (Teils eines) Betriebs oder (Teils eines) Mitunternehmeranteils oder aus Einbringung eines (Teils eines) Mitunternehmeranteils übernommener nachversteuerungspflichtiger Betrag (§ 34a Absatz 7 EStG)

abzgl. Nachversteuerungsbetrag des laufenden Veranlagungszeitraums (§ 34a Absatz 4, 5 und 6 EStG)

abzgl. auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil von diesem Betrieb oder Mitunternehmeranteil übertragener nachversteuerungspflichtiger Betrag (§ 34a Absatz 5 EStG)

abzgl. aus unentgeltlicher Übertragung eines (Teils eines) Betriebs oder (Teils eines) Mitunternehmeranteils oder aus Einbringung eines (Teils eines) Mitunternehmeranteils abgegebener nachversteuerungspflichtiger Betrag (§ 34a Absatz 7 EStG)

= nachversteuerungspflichtiger Betrag zum 31. Dezember des Veranlagungszeitraums

29 Treten mehrere nachversteuerungspflichtige Sachverhalte oder Fälle der Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags in einem Veranlagungszeitraum auf, sind diese in ihrer

zeitlichen Abfolge zu berücksichtigen. Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist in jedem Fall nur zum 31. Dezember des jeweiligen Veranlagungszeitraums festzustellen.

IV. Nachversteuerung (§ 34a Absatz 4 EStG)

30 Liegt in späteren Jahren der positive Saldo von Entnahmen und Einlagen über dem Steuerbilanzgewinn dieses Jahres, ist nach § 34a Absatz 4 EStG insoweit eine Nachversteuerung des festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrags durchzuführen. Die Sonderregelungen des § 34a Absatz 2 EStG für Gewerbesteuer und Steuerentnahmen gelten nicht.

1. Nachversteuerungsbetrag

31 Es kommt grundsätzlich zur Nachversteuerung, wenn der positive Saldo von Entnahmen und Einlagen im Wirtschaftsjahr den (positiven) Steuerbilanzgewinn dieses Wirtschaftsjahrs übersteigt (Entnahmenüberhang). Im Fall eines Verlustes ist der Entnahmenüberhang so hoch wie der positive Saldo von Entnahmen und Einlagen. In Höhe des Entnahmenüberhangs entsteht ein Nachversteuerungsbetrag (Ausnahme: Entnahmen zur Zahlung von Erbschaft-/Schenkungsteuer, vgl. Rn. 34 und Fälle des § 34a Absatz 5 Satz 2 EStG, vgl. Rn. 36 und 37). Die Nachversteuerung wird in Höhe des Nachversteuerungsbetrags (max. in Höhe des festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrags) mit einem festen Steuersatz von 25 % ggf. zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer neben der Versteuerung des zu versteuernden Einkommens des laufenden Veranlagungszeitraums mit dem persönlichen Steuersatz vorgenommen (vgl. BFH-Urteil vom 10. November 2020, IX R 34/18, BStBl II 2021 S. 455).

Beispiel 9

Der Steuerpflichtige hat im Jahr 04 einen steuerpflichtigen Steuerbilanzgewinn i. H. v. 8.000 Euro. Die Entnahmen betragen 50.000 Euro. Der für das Vorjahr festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag beträgt 60.000 Euro. Einlagen wurden nicht getätigt. Aufgrund der Höhe des zu versteuernden Einkommens muss der Steuerpflichtige ungemildert Solidaritätszuschlag zahlen.

Der Steuerpflichtige muss den laufenden Gewinn des Jahres (8.000 Euro) nach § 32a EStG versteuern. Der Entnahmenüberhang beträgt 42.000 Euro (50.000 Euro abzgl. 8.000 Euro), für die er 10.500 Euro Einkommensteuer (25 % von 42.000 Euro) und 577,50 Euro Solidaritätszuschlag (5,5 % von 10.500 Euro) zahlen muss. Der nachversteuerungspflichtige Betrag zum 31. Dezember 04 ist i. H. v. 18.000,00 Euro festzustellen.

32 Bei der Ermittlung des Entnahmenüberhangs sind außerbilanzielle Hinzurechnungen (z. B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, Gewerbesteuer) nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 10

Der Steuerpflichtige hat im Jahr 04 einen Steuerbilanzgewinn von. 60.000 Euro. Es sind nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Absatz 5 EStG von 30.000 Euro entstanden. Die Entnahmen betragen 80.000 Euro. Der für das Vorjahr festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag beträgt 60.000 Euro. Einlagen wurden nicht getätigt. Aufgrund der Höhe des zu versteuernden Einkommens muss der Steuerpflichtige ungemildert Solidaritätszuschlag zahlen.

Der Steuerpflichtige muss den laufenden Gewinn des Jahres von 90.000 Euro (60.000 Euro zzgl. nichtabzugsfähige Betriebsausgaben von 30.000 Euro) nach § 32a EStG versteuern. Der Entnahmenüberhang beträgt 20.000 Euro (80.000 Euro abzgl. 60.000 Euro), für die er 5.000 Euro Einkommensteuer (25 % von 20.000 Euro) und 275 Euro Solidaritätszuschlag (5,5 % von 5.000 Euro) zahlen muss. Der nachversteuerungspflichtige Betrag zum 31. Dezember 04 ist i. H. v. 40.000,00 Euro festzustellen.

Beispiel 11

Für den Steuerpflichtigen wurde zum 31. Dezember 03 ein nachversteuerungspflichtiger Betrag von 30.000,00 Euro festgestellt. Der Steuerbilanzgewinn des Jahres 04 beträgt 50.000 Euro. Es wurden Entnahmen von 73.000 Euro und Einlagen von 20.000 Euro getätigt. Die außerbilanziell hinzugerechnete Gewerbesteuer beträgt 10.000 Euro.

Der Steuerpflichtige muss den laufenden Gewinn des Jahres i. H. v. 60.000 Euro (50.000 Euro zzgl. nichtabzugsfähige Gewerbesteuer von 10.000 Euro) nach § 32a EStG versteuern. Der Entnahmenüberhang beträgt 3.000 Euro (73.000 Euro abzgl. 20.000 Euro und abzgl. 50.000 Euro), für die er 750 Euro Einkommensteuer (25 % von 3.000 Euro) und 41,25 Euro Solidaritätszuschlag zahlen muss. Durch die Gewerbesteuer kann der Steuerpflichtige zudem einen Antrag nach § 34a EStG bis 9.086 Euro stellen (7.000 Euro zzgl. 2.086 Euro fiktive Steuerentnahmen, vgl. Beispiel 2).

2. Verwendungsreihenfolge

33 Die Verwendungsreihenfolge des positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen ist wie folgt aufgebaut:

1. positiver steuerfreier Gewinn des laufenden Jahres,

2. positiver steuerpflichtiger Gewinn des laufenden Jahres,

3. nicht entnommene und nach § 34a EStG begünstigte Gewinne der Vorjahre (= Nachversteuerungspflichtiger Gewinn der Vorjahre),

4. steuerfreie und nicht entnommene mit dem persönlichen Steuersatz versteuerte Gewinne der Vorjahre.

3. Entnahmen zur Zahlung von Erbschaft-/ Schenkungsteuer

34 Eine Nachversteuerung nach § 34a Absatz 4 Satz 1 EStG ist nicht durchzuführen, soweit sie durch Entnahmen für die Erbschaft-/ Schenkungsteuer anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils ausgelöst wird. Die Erbschaft-/ Schenkungsteuer anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils berechnet sich wie folgt:

$$\text{gezahlte Erbschaftsteuer} \times \frac{\text{Erbschaftsteuerbemessungsgrundlage für den Betrieb oder Mitunternehmeranteil}}{\text{Erbschaftsteuerbemessungsgrundlage}}$$

35 Entnahmen für die Erbschaft-/Schenkungsteuer sind bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns des laufenden Wirtschaftsjahrs zu berücksichtigen (vgl. Rn. 12ff.). § 34a Absatz 4 Satz 3 EStG lässt diese nur bei der Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags unberücksichtigt.

Eine Entnahme aus einem Betrieb für die Erbschaft-/Schenkungsteuer eines anderen Betriebsvermögens desselben Steuerpflichtigen fällt nicht unter die Ausnahmeregelung und führt daher im Fall des Entnahmenüberhangs zur Nachversteuerung bei dem Betrieb, bei dem die Entnahme getätigt wurde.

Sofern ein Mitunternehmeranteil zwischen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft unentgeltlich übertragen wird und Erbschaft-/Schenkungsteuer anlässlich der Übertragung ausgelöst wird, bleibt eine Entnahme aus dem vereinigten Mitunternehmeranteil des Rechtsnachfolgers bei der Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags unberücksichtigt.

Wird die Erbschaft-/Schenkungsteuer nur teilweise aus dem Betrieb entnommen, gilt die Entnahme vorrangig als für die auf den Betrieb oder Mitunternehmeranteil entfallende Erbschaft-/Schenkungsteuer getätigt.

Beispiel 12

Die Erbschaftsteuer beträgt insgesamt 100.000 Euro, davon entfallen 50.000 Euro auf den geerbten Gewerbebetrieb. Zur Bezahlung der Erbschaftsteuer entnimmt der Steuerpflichtige 80.000 Euro aus dem Betrieb. Die restlichen 20.000 Euro werden aus privaten Mitteln beglichen. Der Gewinn des Betriebs beträgt 0 Euro. Es wurde ein nachversteuerungspflichtiger Betrag von 60.000 Euro für diesen Betrieb festgestellt.

Der Entnahmenüberhang beträgt 80.000 Euro. Davon entfallen 50.000 Euro auf die Entnahme für Erbschaftsteuer (§ 34a Absatz 4 Satz 1 EStG). Es sind daher lediglich 30.000 Euro nachzuversteuern.

V. Übertragungen und Überführungen von einzelnen Wirtschaftsgütern

1. Entnahmereihenfolge bei Übertragung oder Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern (§ 34a Absatz 5 EStG)

36 Es besteht nach § 34a Absatz 5 Satz 2 EStG die Möglichkeit, bei Übertragungen und Überführungen von einzelnen Wirtschaftsgütern zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen nach § 6 Absatz 5 EStG statt einer Nachversteuerung beim Ursprungsbetrieb den (anteiligen) nachversteuerungspflichtigen Betrag auf das übernehmende Unternehmen zu übertragen.

37 § 34a Absatz 5 Satz 2 EStG ist nicht anzuwenden, wenn Geldbeträge von einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil in einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil des Steuerpflichtigen unter den Voraussetzungen des § 6 Absatz 5 EStG überführt oder übertragen werden. Dies gilt nicht für auf Geld gerichtete Forderungen. Bei der Übertragung von auf Geld gerichteten Forderungen kann damit nach § 34a Absatz 5 Satz 2 EStG statt einer Nachversteuerung der (anteilige) nachversteuerungspflichtige Betrag auf das übernehmende Unternehmen übertragen werden.

38 Ist in späteren Wirtschaftsjahren nach § 6 Absatz 5 Satz 4 oder 6 EStG für den Übertragungs-/Überführungsvorgang auf Grund eines schädlichen Ereignisses rückwirkend der Teilwert anzusetzen, ist insoweit die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags rückgängig zu machen.

Beispiel 13

Der Steuerpflichtige überführt in 02 ein Grundstück (Buchwert 200.000 Euro) zum Buchwert von seinem Einzelunternehmen in das Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist. Der Steuerpflichtige tätigt in 02 übrige Entnahmen von 60.000 Euro. Der Gewinn seines Einzelunternehmens beträgt in 02 40.000 Euro. Der nachversteuerungspflichtige Betrag des Einzelunternehmens zum 31. Dezember 01 beträgt 300.000 Euro. Einlagen wurden nicht getätigt.

Die Gesamtentnahmen des Steuerpflichtigen betragen 260.000 Euro. Der Nachversteuerungsbetrag nach § 34a Absatz 4 EStG beträgt zunächst 220.000 Euro (260.000 Euro Entnahmen abzgl. 40.000 Euro Gewinn). Auf Antrag des Steuerpflichtigen können 200.000 Euro (= Buchwert des überführten Grundstücks) auf den nachversteuerungspflichtigen Betrag des Mitunternehmeranteils übertragen werden. Es verbleiben 20.000 Euro, die der Nachversteuerung mit 25 % unterliegen (= 5.000 Euro). Der nachversteuerungspflichtige Betrag des Einzelunternehmens zum 31. Dezember 02 beträgt 80.000 Euro (300.000 Euro abzgl. 200.000 Euro Übertragung abzgl. 20.000 Euro Nachversteuerung).

39 Der übertragungsfähige nachversteuerungspflichtige Betrag i. S. d. § 34a Absatz 5 EStG ist der nach Berücksichtigung der übrigen Entnahmen und hierauf nach § 34a Absatz 4 EStG erfolgender Nachversteuerungen verbleibende nachversteuerungspflichtige Betrag, maximal jedoch der Buchwert.

Beispiel 14

Der Steuerpflichtige überführt in 02 ein Grundstück (Buchwert 200.000 Euro) zum Buchwert von seinem Einzelunternehmen in das Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft, an der er beteiligt ist. Der Steuerpflichtige tätigt in 02 übrige Entnahmen von 60.000 Euro. Der Gewinn seines Einzelunternehmens beträgt in 02 0 Euro. Der nachversteuerungspflichtige Betrag des Einzelunternehmens zum 31. Dezember 01 beträgt 150.000 Euro. Einlagen wurden nicht getätigt.

Die Gesamtentnahmen des Steuerpflichtigen betragen 260.000 Euro. Der Entnahmenüberhang nach § 34a Absatz 4 EStG beträgt (zunächst) 260.000 Euro, da ein Gewinn nicht erzielt wurde. Der Steuerpflichtige muss 60.000 Euro nachversteuern, da der Entnahmenüberhang insoweit auf den übrigen Entnahmen beruht. Auf Antrag des Steuerpflichtigen können 90.000 Euro (= Buchwert des überführten Grundstücks (200.000 Euro), maximal jedoch der verbleibende nachversteuerungspflichtige Betrag (150.000 Euro abzgl. Nachversteuerungsbetrag 60.000 Euro)) auf den nachversteuerungspflichtigen Betrag des Mitunternehmeranteils übertragen werden. Der nachversteuerungspflichtige Betrag des Einzelunternehmens zum 31. Dezember 02 beträgt 0 Euro (150.000 Euro abzgl. 60.000 Euro Nachversteuerungsbetrag abzgl. 90.000 Euro Übertragungsbetrag).

2. Grenzüberschreitende Überführungen und Übertragungen von Wirtschaftsgütern

40 Entnahmen i. S. d. § 4 Absatz 1 Satz 3 ff. EStG aufgrund der Überführung oder Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem inländischen Betriebsvermögen in ein ausländisches Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen sind grundsätzlich auch bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns und des Entnahmenüberhangs i. S. d. § 34a EStG zu berücksichtigen. Gleiches gilt für Einlagen i. S. d. § 4 Absatz 1 Satz 8 EStG aufgrund der Überführung oder Übertragung aus einem ausländischen Betriebsvermögen in ein inländisches Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen. Dabei sind jedoch folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

2.1 Überführungen innerhalb eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils

41 Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen wirkt sich die Überführung eines Wirtschaftsguts von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte nicht auf den Gewinn des Gesamtunternehmens aus, da der Entnahme aus der inländischen Betriebsstätte eine korrespondierende Einlage in die

ausländische Betriebsstätte gegenübersteht. Entsprechendes gilt für die Überführung eines Wirtschaftsguts von einer ausländischen in eine inländische Betriebsstätte.

42 Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist die Anwendung des § 34a EStG begrenzt auf den nicht entnommenen Gewinn/den Entnahmenüberhang der inländischen Betriebsstätte (vgl. Rn. 3). Die der Einlage in die inländische Betriebsstätte vorhergehende Entnahme aus dem ausländischen Betriebsvermögen oder die der Entnahme aus der inländischen Betriebsstätte nachfolgenden Einlage in das ausländische Betriebsvermögen bleibt infolge der in Satz 1 beschriebenen Begrenzung unberücksichtigt.

2.2 Überführungen und Übertragungen zwischen mehreren Betrieben oder Mitunternehmeranteilen

43 Die Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Betrieb in einen anderen, im Ausland belegenen Betrieb derselben unbeschränkt Steuerpflichtigen ist eine Entnahme aus dem inländischen und eine Einlage in den ausländischen Betrieb. Eine Zusammenfassung ist – wie bei reinen Inlandsvorgängen – nicht zulässig. Entsprechendes gilt für die Überführung eines Wirtschaftsguts von einem ausländischen Betrieb in einen anderen, im Inland belegenen Betrieb derselben unbeschränkt Steuerpflichtigen.

44 Bei beschränkt Steuerpflichtigen haben derartige Vorgänge nur Bedeutung für den nicht entnommenen Gewinn/den Entnahmenüberhang der inländischen Betriebsstätte. Infolge der in Rn. 42 Satz 1 beschriebenen Begrenzung auf den nicht entnommenen Gewinn/den Entnahmenüberhang der inländischen Betriebstätte sind die Verhältnisse im Ausland ohne Bedeutung.

45 Die grenzüberschreitende Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem oder in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft steht der grenzüberschreitenden Überführung aus einem oder in einen Betrieb gleich. Insoweit gelten die Ausführungen in Rn. 43 entsprechend.

2.3 Grenzüberschreitende Überführungen und Übertragungen bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit

46 Die vorstehenden Grundsätze gelten sinngemäß für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit.

VI. Nachversteuerungsfälle nach § 34a Absatz 6 EStG

1. Vollständige Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags

47 Nach § 34a Absatz 6 Satz 1 EStG ist eine Nachversteuerung auch in den folgenden Fällen durchzuführen:

- Betriebsaufgaben (einschl. Realteilung nach § 16 Absatz 3 Satz 2 bis 4 EStG) und -veräußerungen (vgl. Rn. 48),
- Umwandlungsfälle (vgl. Rn. 49),
- Unentgeltliche Übertragung nach § 6 Absatz 3 EStG auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (vgl. Rn. 50)
- Wechsel der Gewinnermittlungsart (vgl. Rn. 51),
- Antrag des Steuerpflichtigen (freiwillige Nachversteuerung) (vgl. Rn. 52).

1.1 Betriebsaufgabe und -veräußerung

48 Wird ein ganzer Betrieb oder ein ganzer Mitunternehmeranteil vollständig aufgegeben, real geteilt oder veräußert (§ 16 EStG), entfällt die Grundlage für die Tarifbegünstigung nach § 34a EStG und damit die Möglichkeit, beim Steuerpflichtigen eine Nachversteuerung durchzuführen (§ 34a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 EStG). Der für diesen Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag ist in voller Höhe aufzulösen und nachzuversteuern. Dies gilt auch für die Fälle des § 16 Absatz 2 Satz 3 EStG.

1.2 Umwandlungsfälle

49 Eine Nachversteuerung in voller Höhe des festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrags ist bei Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft sowie in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (einschl. Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a Körperschaftsteuergesetz (KStG)) vorzunehmen (§ 34a Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 EStG).

1.3 Unentgeltliche Übertragung nach § 6 Absatz 3 EStG auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

50 Eine Nachversteuerung in voller Höhe des festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrags ist auch durchzuführen, wenn ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil unentgeltlich nach § 6 Absatz 3 EStG auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen wird (§ 34a Absatz 6 Satz 1 Nummer 3 EStG). Dies gilt auch, wenn der Mitunternehmer ausscheidet und sein Anteil dem übrigen Mitunternehmer oder den übrigen Mitunternehmern unentgeltlich anwächst sowie bei einer unentgeltlichen Übertragung auf eine Mitunternehmerschaft, soweit der Betrieb oder der Mitunternehmeranteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmer zuzurechnen ist.

1.4 Wechsel der Gewinnermittlungsart

51 Beim Übergang von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmenüberschussrechnung oder zu einer pauschalierten Gewinnermittlung (z. B. §§ 5a, 13a EStG) ist der festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag ebenfalls in voller Höhe aufzulösen (§ 34a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 EStG).

1.5 Antrag auf Nachversteuerung

52 Eine Nachversteuerung des gesamten oder eines Teils des festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrags ist zudem durchzuführen, wenn der Steuerpflichtige dies beantragt (§ 34a Absatz 6 Satz 1 Nummer 5 EStG).

2. Anteilige Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags

53 Eine anteilige Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist durchzuführen:

- in den Fällen der entgeltlichen Aufnahme eines Mitunternehmers in ein bestehendes Einzelunternehmen oder der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils;

- in den Fällen der Einbringung eines Teilbetriebs oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft;

- in den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Teilbetriebs oder Teils eines Mitunternehmeranteils oder der unentgeltlichen Aufnahme eines Mitunternehmers in ein bestehendes Einzelunternehmen, wenn damit die Übertragung auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erfolgt. Auch die unentgeltliche

Anwachsung eines Mitunternehmeranteils bei dem übrigen Mitunternehmer oder den übrigen Mitunternehmern ist ein Fall der unentgeltlichen Übertragung. Dies gilt entsprechend für eine unentgeltliche Übertragung auf eine Mitunternehmerschaft, soweit der übertragene Teil des Betriebs oder Teil eines Mitunternehmeranteils nach der Übertragung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmer zuzurechnen ist. Als Körperschaft gilt auch die zur Körperschaftsteuer optierende Personengesellschaft (vgl. § 1a KStG).

Zur Ermittlung des anteilig nachzuversteuernden Betrags ist der Anteil des übertragenen Betriebsvermögens an dem Betriebsvermögen (Kapital aus Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanz) des Rechtsvorgängers vor der Übertragung bezogen auf die Buchwerte maßgeblich. Andere Aufteilungsmaßstäbe sind nicht zulässig.

Beispiel 15

A ist Mitunternehmerin der A B C OHG. Ihrem Mitunternehmeranteil ist ein nachversteuerungspflichtiger Betrag von 100.000 Euro zugeordnet. Sie bringt zum 31. Dezember 01 einen Teil ihres Mitunternehmeranteils in die X Y GmbH zum Buchwert nach § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft ein. Ihr Anteil am Steuerbilanzkapital der gesamten Mitunternehmerschaft setzt sich zum Einbringungszeitpunkt wie folgt zusammen:

Anteil Festkapital A	100.000 Euro
Anteil gesamthänderisch gebundene Kapitalrücklage	100.000 Euro
Kapital lt. Sonderbilanz A (Darlehenskonto)	500.000 Euro
Kapital Ergänzungsbilanz A	100.000 Euro
Summe Steuerbilanzkapital A	800.000 Euro
Hiervon bringt A folgende Werte ein:	
Anteil Festkapital	50.000 Euro
Anteil gesamthänderisch gebundene Kapitalrücklage	50.000 Euro
Kapital lt. Sonderbilanz A	500.000 Euro
Kapital Ergänzungsbilanz A	50.000 Euro
Summe Anteil Steuerbilanzkapital A	650.000 Euro

A hat 81,25 % (650/800 x 100) ihres Steuerbilanzkapitals übertragen. Eine Nachversteuerung i. H. v. 81.250 Euro (100.000 Euro x 650/800) ist deshalb nach § 34a Absatz 6 Satz 2 Nummer 2 EStG durchzuführen.

3. Stundung

54 Bei Nachversteuerungen nach § 34a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 bis 3 und Satz 2 EStG besteht die Möglichkeit, die nach § 34a Absatz 4 EStG geschuldete Steuer über einen Zeitraum von bis zu 10 Jahren zinslos zu stunden. Voraussetzung ist jedoch, dass die sofortige Begleichung der Steuer eine erhebliche Härte darstellen würde. Ob eine erhebliche Härte vorliegt, ist nach den Gesamtumständen des jeweiligen Einzelfalls nach den Grundsätzen des § 222 AO zu prüfen.

Eine Stundung nach § 34a Absatz 6 Satz 4 EStG ist bei Wechsel der Gewinnermittlungsart und bei freiwilliger Nachversteuerung nicht vorgesehen. Die Stundungsmöglichkeit nach § 222 AO bleibt unberührt.

VII. Fälle des § 6 Absatz 3 EStG und § 24 UmwStG (§ 34a Absatz 7 EStG)

1. Übertragung/Einbringung des ganzen Betriebs oder ganzen Mitunternehmeranteils

55 In den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines ganzen Betriebs oder eines ganzen Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 EStG und den Fällen der Einbringung eines ganzen Betriebs oder eines ganzen Mitunternehmeranteils zu Buchwerten in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG ist nach § 34a Absatz 7 EStG der für diesen Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag (vgl. Rn. 28) auf den neuen (Mit-)Unternehmer zu übertragen. Erfolgt die Einbringung eines ganzen Betriebs oder eines ganzen Mitunternehmeranteils hingegen nicht zu Buchwerten, ist der nachversteuerungspflichtige Betrag im Jahr der Einbringung in voller Höhe nachzuversteuern.

56 Findet die unentgeltliche Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils nicht zum Ende des Wirtschaftsjahres statt, ist eine Schlussbilanz auf den Zeitpunkt der Übertragung zu erstellen. Geschieht dies nicht,

- sind die Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres der Übertragung vor dem Übertragungsstichtag dem Rechtsvorgänger und die Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres der Übertragung nach dem Übertragungsstichtag dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Maßgeblich ist der tatsächliche Zeitpunkt der Entnahmen und Einlagen;
- ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres der Übertragung im Wege der Schätzung auf Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger aufzuteilen.

Die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den Rechtsnachfolger kann vermieden werden, wenn der Rechtsvorgänger vor der Übertragung die Nachversteuerung nach § 34a Absatz 6 Satz 1 Nummer 5 EStG beantragt.

2. Übertragung/Einbringung eines Teils eines Betriebs oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils

57 Bei unentgeltlicher Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen oder unentgeltlicher Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person geht der nachversteuerungspflichtige Betrag anteilig auf den neuen Mitunternehmer über. Dies gilt auch, wenn die Aufnahme oder Übertragung über eine zwischengeschaltete Mitunternehmerschaft erfolgt. Zur Ermittlung des anteilig übergehenden nachversteuerungspflichtigen Betrags ist der Anteil des übertragenen Betriebsvermögens an dem Betriebsvermögen (Kapital aus Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanz) des Rechtsvorgängers vor der Übertragung bezogen auf die Buchwerte maßgeblich. Andere Aufteilungsmaßstäbe sind nicht zulässig. Gleiches gilt bei Einbringung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 24 UmwStG zu Buchwerten.

58 Ob in solchen Fällen ein Entnahmenüberhang (vgl. Rn. 31 ff.) entstanden ist, ist für den Rechtsvorgänger (Übertragender) und den Rechtsnachfolger (Übernehmender) jeweils getrennt anhand des jeweiligen Gewinnanteils (Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanz) und der jeweiligen Entnahmen und Einlagen im gesamten Veranlagungszeitraum zu prüfen. Dabei hat zunächst der Übertragende seinen Entnahmeüberhang nachzuversteuern. Ein verbleibender nachversteuerungspflichtiger Betrag geht anteilig auf den Übernehmenden über. Der Übernehmende hat dann in Höhe seines Entnahmenüberhangs den übergegangenen nachversteuerungspflichtigen Betrag ganz oder teilweise nachzuversteuern.

VIII. Anwendungszeitpunkt

59 Dieses Schreiben ist ab dem Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden. Es tritt an die Stelle des BMF-Schreibens vom 11. August 2008 (BStBl I S. 838), das letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2023 anzuwenden ist.

60 Die Rn. 50 ist erstmals für Übertragungen nach dem 5. Juli 2017 anzuwenden (vgl. § 52 Absatz 34 Satz 2 EStG).

61 Die Rn. 53, 57 und 58 sind erstmals für Übertragungen und Einbringungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 stattgefunden haben. Für anteilige Übertragungen und Einbringungen vor dem 1. Januar 2024 ist eine anteilige Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nicht vorzunehmen.

62 Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.