

## § 34a

### Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im  
Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074;  
BStBl. I 2017, 1202)

- (1) <sup>1</sup>Sind in dem zu versteuernden Einkommen nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit (§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3) im Sinne des Absatzes 2 enthalten, ist die Einkommensteuer für diese Gewinne auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise mit einem Steuersatz von 28,25 Prozent zu berechnen; dies gilt nicht, soweit für die Gewinne der Freibetrag nach § 16 Absatz 4 oder die Steuerermäßigung nach § 34 Absatz 3 in Anspruch genommen wird oder es sich um Gewinne im Sinne des § 18 Absatz 1 Nr. 4 handelt. <sup>2</sup>Der Antrag nach Satz 1 ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil für jeden Veranlagungszeitraum gesondert bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen. <sup>3</sup>Bei Mitunternehmeranteilen kann der Steuerpflichtige den Antrag nur stellen, wenn sein Anteil am nach § 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn mehr als 10 Prozent beträgt oder 10000 Euro übersteigt. <sup>4</sup>Der Antrag kann bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den nächsten Veranlagungszeitraum vom Steuerpflichtigen ganz oder teilweise zurückgenommen werden; der Einkommensteuerbescheid ist entsprechend zu ändern. <sup>5</sup>Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den nächsten Veranlagungszeitraum abgelaufen ist.
- (2) Der nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils ist der nach § 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte Gewinn vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres.
- (3) <sup>1</sup>Der Begünstigungsbetrag ist der im Veranlagungszeitraum nach Absatz 1 Satz 1 auf Antrag begünstigte Gewinn. <sup>2</sup>Der Begünstigungsbetrag des Veranlagungszeitraums, vermindert um die darauf entfallende Steuerbelastung nach Absatz 1 und den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag, vermehrt um den nachversteuerungspflichtigen Betrag des Vorjahres und den auf diesen Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach Absatz 5 übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag, vermindert um den Nachversteuerungsbetrag im Sinne des Absatzes 4 und den auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach Absatz 5 übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag, ist der nachversteuerungspflichtige Betrag des Betriebs oder Mitunternehmeranteils zum Ende des Veranlagungszeitraums. <sup>3</sup>Dieser ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil jährlich gesondert festzustellen.
- (4) <sup>1</sup>Übersteigt der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres bei einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil den nach § 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn (Nachversteuerungsbetrag), ist vorbehaltlich Absatz 5 eine Nachversteuerung durchzuführen, soweit zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ein nachver-

steuerungspflichtiger Betrag nach Absatz 3 festgestellt wurde. <sup>2</sup>Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt 25 Prozent. <sup>3</sup>Der Nachversteuerungsbetrag ist um die Beträge, die für die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entnommen wurden, zu vermindern.

(5) <sup>1</sup>Die Übertragung oder Überführung eines Wirtschaftsguts nach § 6 Absatz 5 Satz 1 bis 3 führt unter den Voraussetzungen des Absatzes 4 zur Nachversteuerung. <sup>2</sup>Eine Nachversteuerung findet nicht statt, wenn der Steuerpflichtige beantragt, den nachversteuerungspflichtigen Betrag in Höhe des Buchwerts des übertragenen oder überführten Wirtschaftsguts, höchstens jedoch in Höhe des Nachversteuerungsbetrags, den die Übertragung oder Überführung des Wirtschaftsguts ausgelöst hätte, auf den anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil zu übertragen.

(6) <sup>1</sup>Eine Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach Absatz 4 ist durchzuführen

1. in den Fällen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe im Sinne der §§ 14, 16 Abs. 1 und Absatz 3 sowie des § 18 Absatz 3,
2. in den Fällen der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft sowie in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft,
3. in den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3, wenn die Übertragung an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes erfolgt. <sup>2</sup>Dies gilt entsprechend für eine unentgeltliche Übertragung auf eine Mitunternehmerschaft, soweit der Betrieb oder der Mitunternehmeranteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes als Mitunternehmer zuzurechnen ist,
4. wenn der Gewinn nicht mehr nach § 4 Absatz 1 oder § 5 ermittelt wird oder
5. wenn der Steuerpflichtige dies beantragt.

<sup>2</sup>In den Fällen der Nummer 1 bis 3 ist die nach Absatz 4 geschuldete Einkommensteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen oder seines Rechtsnachfolgers in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren seit Eintritt der ersten Fälligkeit zinslos zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre.

(7) <sup>1</sup>In den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 hat der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen; Absatz 6 Satz 1 Nummer 3 bleibt unberührt. <sup>2</sup>In den Fällen der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zu Buchwerten nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes geht der für den eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag auf den neuen Mitunternehmeranteil über.

(8) Negative Einkünfte dürfen nicht mit ermäßigt besteuerten Gewinnen im Sinne von Absatz 1 Satz 1 ausgeglichen werden; sie dürfen insoweit auch nicht nach § 10d abgezogen werden.

(9) <sup>1</sup>Zuständig für den Erlass der Feststellungsbescheide über den nachversteuerungspflichtigen Betrag ist das für die Einkommensbesteuerung zuständige Finanzamt. <sup>2</sup>Die Feststellungsbescheide können nur insoweit angegriffen werden, als sich der nachversteuerungspflichtige Betrag gegenüber dem nachversteuerungspflichtigen Betrag des Vorjahres verändert hat. <sup>3</sup>Die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 können mit dem Einkommensteuerbescheid verbunden werden.

(10) <sup>1</sup>Sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a oder b der Abgabenordnung gesondert festzustellen, können auch die Höhe der Entnahmen und Einlagen sowie weitere für die Tarifiermittlung nach den Absätzen 1 bis 7 erforderliche Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden. <sup>2</sup>Zuständig für die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 ist das Finanzamt, das für die gesonderte Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung zuständig ist. <sup>3</sup>Die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 können mit der Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung verbunden werden. <sup>4</sup>Die Feststellungsfrist für die gesonderte Feststellung nach Satz 1 endet nicht vor Ablauf der Feststellungsfrist für die Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung.

(11) <sup>1</sup>Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit der Steuerpflichtige einen Antrag nach Absatz 1 stellt oder diesen ganz oder teilweise zurücknimmt und sich die Besteuerungsgrundlagen im Einkommensteuerbescheid ändern. <sup>2</sup>Dies gilt entsprechend, wenn der Erlass, die Aufhebung oder Änderung des Einkommensteuerbescheids mangels steuerlicher Auswirkung unterbleibt. <sup>3</sup>Die Feststellungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, auf dessen Schluss der nachversteuerungspflichtige Betrag des Betriebs oder Mitunternehmeranteils gesondert festzustellen ist.

Autoren: Prof. Dr. Ulrich **Niehus**, Stralsund/Prof. Dr. Helmuth **Wilke**, Steuerberater, Berlin

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 34a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 34a .....	1	III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 34a mit höherrangigem Recht	
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 34a .....	2	1. Bedeutung des § 34a	
		a) Idee einer näherungsweise Belastungsneutralität	

	Anm.
von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften . . . . .	3
b) Idee einer Verbesserung der Eigenkapitalbasis durch die Thesaurierungsbegünstigung . . . . .	4
c) Verwendung des engen Betriebsbegriffs . . . . .	5
d) Gesellschaftsvertragliche Auswirkungen . . . . .	6
<b>2. Verfassungsmäßigkeit von § 34a . . . . .</b>	<b>7</b>
<b>3. Vereinbarkeit mit Europarecht . . . . .</b>	<b>8</b>
<b>IV. Geltungsbereich des § 34a</b>	
<b>1. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .</b>	<b>15</b>
<b>2. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .</b>	<b>16</b>
<b>3. Anwendung des § 34a bei Auslandsbeziehungen</b>	
a) Outboundfall: Anwendung des § 34a auf ausländische Gewinne bei unbeschränkter Steuerpflicht	
aa) Nach DBA steuerfreigestellte ausländische Gewinne . . . . .	18
bb) Steuerpflichtige Auslandsgewinne . . . . .	19

	Anm.
cc) Grenzüberschreitende Überführung bzw. Übertragung von Wirtschaftsgütern	
(1) Transfers innerhalb eines Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils . . . . .	20
(2) Transfers zwischen mehreren Betrieben bzw. Mitunternehmeranteilen . . . . .	21
b) Inboundfall: Anwendung des § 34a bei beschränkter Steuerpflicht	
aa) Nicht entnommener Gewinn aus inländischer Betriebsstätte . . . . .	22
bb) Grenzüberschreitende Überführung bzw. Übertragung von Wirtschaftsgütern . . . . .	23
<b>V. Verhältnis des § 34a zu anderen Vorschriften</b>	
1. Verhältnis zu § 32a . . . . .	24
2. Verhältnis zu § 34 . . . . .	25
3. Verhältnis zu § 34b . . . . .	26
4. Verhältnis zu § 34c . . . . .	27
5. Verhältnis zu § 35 . . . . .	28
6. Verhältnis zu § 37 . . . . .	29
7. Verhältnis zu § 7 GewStG . . . . .	30

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Ausübung des Wahlrechts und Steuersatz**

	Anm.
<b>I. Sondertarif für Gewinne als Bestandteil des zu versteuernden Einkommens (Abs. 1 Satz 1)</b>	
1. Nicht entnommene Gewinne als Bestandteil des zu versteuernden Einkommens . . . . .	36
2. Begünstigte Gewinne . . . . .	37
3. Ausnahme für bereits begünstigte Einkünfte . . . . .	38
4. Sondertarif . . . . .	39

	Anm.
<b>II. Antragserfordernis und Betriebsbezogenheit des Wahlrechts</b>	
<b>1. Antrag nach Satz 1 . . . . .</b>	<b>40</b>
<b>2. Objektbezogenheit: Besonderer Antrag je Betrieb oder Mitunternehmeranteil . . . . .</b>	<b>41</b>
<b>3. Antrag für einen Betrieb . . . . .</b>	<b>42</b>
<b>4. Antrag für einen Mitunternehmeranteil</b>	
a) Begriff des Mitunternehmeranteils . . . . .	43

	Anm.		Anm.
b) Mehrstufige Personengesellschaften . . . . .	44	<b>meranteilen (Abs. 1 Satz 3) . . . . .</b>	47
<b>5. Antrag je Veranlagungszeitraum . . . . .</b>	<b>45</b>	<b>IV. Erweiterte Frist zur Antragsrücknahme (Abs. 1 Satz 4) . . . . .</b>	<b>48</b>
<b>6. Antrag beim für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt . . . . .</b>	<b>46</b>	<b>V. Besondere Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist (Abs. 1 Satz 5) . . . . .</b>	<b>49</b>
<b>III. Zusätzliche Antragsanfordernisse bei Mitunternehm-</b>			

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Definition des nicht entnommenen Gewinns**

	Anm.		Anm.
<b>I. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich</b>		<b>II. Positiver Saldo von Einlagen und Entnahmen</b>	
1. Ausschluss anderer Gewinnermittlungsarten . . . . .	56	1. Positiver Saldo . . . . .	59
2. Nichtberücksichtigung außerbilanzieller Korrekturen des Gewinns . . . . .	57	2. Entnahmen . . . . .	60
3. Organschaft . . . . .	58	3. Einlagen . . . . .	61
		4. Zeitraum . . . . .	62
		5. Besonderheiten bei Mitunternehmensschaften . . . . .	63

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Begünstigungsbetrag und Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags**

	Anm.		Anm.
<b>I. Begünstigungsbetrag (Abs. 3 Satz 1) . . . . .</b>	<b>66</b>	<b>III. Gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (Abs. 3 Satz 3) . . . . .</b>	<b>68</b>
<b>II. Nachversteuerungspflichtiger Betrag (Abs. 3 Satz 2) . . . . .</b>	<b>67</b>		

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Durchführung der Nachversteuerung**

	Anm.		Anm.
<b>I. Gewinnübersteigende Entnahmen als Auslöser der Nachversteuerung (Abs. 4 Satz 1)</b>		<b>1. Nachversteuerungsbetrag . . . . .</b>	<b>76</b>
		<b>2. Nachversteuerung</b>	
		a) System der Nachversteuerung . . . . .	77

	Anm.		Anm.
b) Verwendungsreihenfolge und Einsperrungseffekt . . . . .	78		
3. Vorangegangene gesonderte Feststellung . . . . .	79		
<b>II. Steuersatz bei Nachversteuerung (Abs. 4 Satz 2) . . . . .</b>	<b>80</b>	<b>III. Ausnahme für Erbschaft- und Schenkungsteuer (Abs. 4 Satz 3) . . . . .</b>	<b>81</b>

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Transfer von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5  
und Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags**

	Anm.		Anm.
<b>I. Übertragung oder Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern als Entnahme (Abs. 5 Satz 1) . . . . .</b>	<b>86</b>	c) Betragsmäßige Begrenzung der Übertragung . . . . .	89
<b>II. Unterbleiben der Nachversteuerung bei Antrag auf Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (Abs. 5 Satz 2)</b>		<b>2. Rechtsfolge: Unterbleiben der Nachversteuerung und Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags</b>	
1. Tatbestandsvoraussetzung: Antrag auf Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags		a) Unterbleiben der Nachversteuerung . . . . .	90
a) Transfer eines Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 . . . . .	87	b) Reihenfolge bei Zusammentreffen mit anderen Entnahmen . . . . .	91
b) Antrag auf Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags . . . . .	88	<b>3. Erhöhung des nachversteuerungspflichtigen Betrags beim aufnehmenden Betrieb oder Mitunternehmeranteil . . . . .</b>	<b>92</b>

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:  
Vorzeitige Nachversteuerung**

	Anm.		Anm.
<b>I. Durchführung und Voraussetzungen einer vorzeitigen Nachversteuerung (Abs. 6 Satz 1)</b>		3. Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 auf ein KSt-Subjekt (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3) . . . . .	98
1. Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1) . . . . .	96	4. Wechsel der Gewinnermittlungsart (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3) . . . . .	99
2. Einbringung bzw. Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2) . . . . .	97	5. Antrag auf Nachversteuerung (Abs. 6 Satz 1 Nr. 4) . . . . .	100

Anm.

Anm.

<b>II. Stundungsmöglichkeit (Abs. 6 Satz 2)</b> . . . . .	101
---	-----

**H. Erläuterungen zu Abs. 7:  
Schicksal des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei Übertragungen nach § 6 Abs. 3 bzw. Einbringungen nach § 24 UmwStG**

Anm.

Anm.

<b>I. Regelungsinhalt</b> . . . . .	106
<b>II. Unentgeltliche Betriebsübergänge (Abs. 7 Satz 1)</b>	
1. Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 . . . . .	107

2. Rechtsfolge: Fortführung des nachversteuerungspflichtigen Betrags durch den Rechtsnachfolger . . . . .	108
<b>III. Einbringungen in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG (Abs. 7 Satz 2)</b> . . . . .	109

**I. Erläuterungen zu Abs. 8:  
Verlustausgleich und Verlustabzug**

Anm.

Anm.

<b>I. Verlustausgleich gem. § 2 Abs. 3</b> . . . . .	115
--	-----

<b>II. Verlustabzug gem. § 10d</b> . . . . .	116
--	-----

**J. Erläuterungen zu Abs. 9:  
Feststellungsbescheide über den nachversteuerungspflichtigen Betrag und Bindungswirkung** . . . . .
 125 |

**K. Erläuterungen zu Abs. 10:  
Gesonderte Feststellung weiterer Besteuerungsgrundlagen für § 34a möglich** . . . . .
 130 |

**L. Erläuterungen zu Abs. 11:  
Erlass, Aufhebung oder Änderung einheitlicher und gesonderter Feststellungen des nachversteuerungspflichtigen Betrags** . . . . .
 135 |

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 34a**

**Schrifttum:** KLEIN, Zweifelsfragen zu Übertragungsakten nach § 6 Abs. 3 EStG, NWB 2005, 4461; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT DES FACHBEREICHS STEUERN BEI DER ERNST & YOUNG AG, BB-Forum: Grundsätzliche Überlegungen zu einem T-Modell zur Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns bei Personenunternehmen, BB 2005, 1653; FECHNER/LETHAUS, Die Tarifrücklage – Eine Alternative zur satzermäßigsten Besteuerung von Personenunternehmen, IFSt. Nr. 437, Bonn 2006; HEY, Unternehmensteuerreform: Integration von Personenunternehmen in die niedrige Besteuerung thesaurierter Gewinne, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 479; BÄUMER, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG – einzelne Anwendungsprobleme mit Lösungsansätzen, DStR 2007, 2089; BINZ, Unternehmensteuerreform 2008: Rechtsformspezifische Steuerwirkungen im Überblick, DStR 2007, 1692; CORDES, Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG n.F. bei Personenunternehmen – Analyse der Bez. bzw. Entlastungswirkungen bei der laufenden Besteuerung und Auswirkungen auf Umstrukturierungen, WPg 2007, 526; DÖRFLER/GRAF/REICHL, Die geplante Besteuerung von Personenunternehmen ab 2008 – Ausgewählte Problembereiche des § 34a EStG im Regierungsentwurf, DStR 2007, 645; FÖRSTER, Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 760; FORST/SCHAAF, Die Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften, EStB 2007, 263; GOEBEL/UNGE-MACH/SCHMIDT/SIEGMUND, Outbound-Investitionen über ausländische Personengesellschaften im DBA-Fall unter Inanspruchnahme des Thesaurierungsmodells i.S.d. § 34a EStG, IStR 2007, 877; GRAGERT/WIEBORN, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, NWB 2007, 2551; GRÜTZNER, Die vorgesehene Begünstigung nicht entnommener Gewinne, StuB 2007, 295; HARLE/KULEMANN, Besteuerung der Kapital- und Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 – ein Belastungsvergleich, GmbHR 2007, 1138; HERZIG, Reform der Unternehmensbesteuerung, WPg 2007, 11; HERZIG/LOCHMANN, Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 1037; HEY, Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E, DStR 2007, 925; HÖLZER-KOPF/TAETZNER, Steuerfälle für mittelständische Personengesellschaften? – Die neue Verwendungsreihenfolge des § 34a heißt BiFo, BB 2007, 2769; HOMBURG/HOUBEN/MAITERTH, Rechtsform und Finanzierung nach der Unternehmensteuerreform 2008, WPg 2007, 376; KAMINSKI/HOFMANN/KAMINSKAITE, Erste Überlegungen zur Rechtsformwahl nach dem Entwurf zur Unternehmensteuerreform, Stbg 2007, 161 und 210; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Unternehmensteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick, BB 2007, 523; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Besteuerung von Personenunternehmen in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, Bonn 2007, 20; KLEINEIDAM/LIEBCHEN, Die Mär von der Steuerentlastung durch die Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 409; KNIEF/NIENABER, Gewinnthesaurierung bei Personengesellschaften im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 – ein Belastungsvergleich mit Fokus auf den Mittelstand, BB 2007, 1309; LAUSTERER/JETTER, Thesaurierungsbegünstigung, in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007, 9; LEY, Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 unter besonderer Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung, KÖSDI 2007, 15737; LEY/BRANDENBERG, Unternehmensteuerreform 2008: Thesaurierung und Nachversteuerung bei Personenunternehmen, FR 2007, 1085; LÜHN/LÜHN, Vergleich der Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008, StuB 2007, 253; PFLÜGER, Unternehmensteuerreform 2008: Wann lohnt sich die Gewinnthesaurierung?, GStB 2007, 390; POHL, Außerbilanzieller Korrekturen bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG, BB 2007, 2483; ROGALL, Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen, in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 409; SCHIFFERS, Die mittelständische GmbH & Co. KG im Rechtsformvergleich nach der Unternehmensteuerreform 2008, GmbHR 2007, 505; SCHIFFERS, Unternehmensteuerreform 2008: Sondertarif für nicht entnommene Gewinne nach § 34a EStG – Fluch oder Segen?, GmbHR 2007, 841; SCHIFFERS, Die Tarifänderung für GmbH und GmbH & Co. KG nach der Unternehmensteuerreform 2008 und ihre

Konsequenzen, GmbH-StB 2007, 243; SCHIFFERS, Neue Thesaurierungsbegünstigung der GmbH & Co. KG – Handlungsbedarf im Hinblick auf die erstmalige Anwendung, GmbH-StB 2007, 345; SCHMITT, Unternehmensteuerreform 2008: Personengesellschaften, Stbg 2007, 573; SCHREIBER/OVERESCH, Reform der Unternehmensbesteuerung, DB 2007, 813; SCHREIBER/RUF, Reform der Unternehmensbesteuerung: ökonomische Analyse bei Unternehmen mit inländischer Geschäftstätigkeit, BB 2007, 1099; SCHULTES-SCHNITZLEIN/KEESE, Steuersatzermäßigung für Personengesellschaften – Neue Aspekte für die Rechtsformwahl, NWB F. 3, 14683; SCHULTES-SCHNITZLEIN/KEESE, Die neue Thesaurierungsbegünstigung für Personunternehmen ab 2008 – Neuen Gestaltungsspielraum richtig nutzen, NWB F. 2, 9743; SCHULZE ZUR WIESCHE, Folgen der Entlastung des nicht entnommenen Gewinns für die Ertragsbesteuerung der Personengesellschaft, DB 2007/1610; THIEL/STERNER, Entlastung der Personunternehmen durch Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns, DB 2007, 1099; WIESE/KLASS/MÖHRLE, Der Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 – Überblick und erste Anmerkungen, GmbHR 2007, 405; WILK, Unternehmensteuerreform 2008: Wie effizient ist die Begünstigung nicht entnommener Gewinne von Personunternehmen?, DSz 2007, 216; WINKELJOHANN/FUHRMANN, Renaissance der Personengesellschaften in der betriebswirtschaftlichen Rechtsformwahl?, BFuP 2007, 464; WINKELJOHANN/FUHRMANN, Tarifbegünstigung für thesaurierte Gewinne von Personunternehmen, in PRICEWATERHOUSECOOPERS AG (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, Stuttgart 2007, 27; BAREIS, Vom Nutzen der doppelten Buchführung für das Steuerrecht – Anmerkungen zu BFH I R 74/06 und zur Auslegung des § 34a EStG, FR 2008, 537; BINDL, § 34a EStG bei Umwandlungen, DB 2008, 949; BLUM, Wann lohnt sich die Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008?, BB 2008, 322; CREZELIUS, Zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, in NIESKENS/KIRCHHOF (Hrsg.), FS Wolfram Reiß, Köln 2008, 399; FECHNER/BÄUML, Replik zum Aufruf der Wissenschaft zur Abschaffung der satzermäßigsten Besteuerung thesaurierter Gewinne von Personunternehmen, DB 2008, 1652; FELLINGER, Tarifbegünstigung nicht entnommener Gewinne: Das Anwendungsschreiben zu § 34a EStG, DB 2008, 1877; GRAGERT/WIBBORN, Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG – Erläuterungen zum Anwendungsschreiben vom 11.8.2008, NWB 2008, 3995; GRÜTZNER, Die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG, StuB 2008, 745; HOUBEN/MAITERTH, „Reichensteuer“ und Thesaurierungsbegünstigung versus 42%iger Spitzensteuersatz, FR 2008, 1044; HOUBEN/MAITERTH, Optimale Nutzung und Wirkungen von § 34a EStG, StuW 2008, 228; HUSKEN/SCHMIDT/SIEGMUND, Steuerfreie Einnahmen jetzt mehr als steuerfrei?, BB 2008, 1204; JORDE/GÖTZ, Kapital- oder Personengesellschaft, BB 2008, 1032; KAMINSKI, Ausgewählte Überlegungen zur Rechtsformwahl nach der Unternehmensteuerreform 2008, StuB 2008, 3; KAVCIC, Steuerbelastungsunterschiede durch Einführung der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG: Verbesserungsmöglichkeiten/Lösungsalternativen, FR 2008, 404; KESSLER/JÜNLING/PFUHL, Internationale Aspekte der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG: Steuersatz- und Anrechnungseffekte bei grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit, Ubg 2008, 741; KLEINE-ROSENSTEIN, Die neue Thesaurierungsbegünstigung bei Personunternehmen, BBK 2008, 1325; KNIRSCH/MAITERTH/HUNSDOERFER, Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung, DB 2008, 1405; KRANE/CZISZ, Thesaurierungsbegünstigung: Auswirkung auf Steuerbelastung nicht begünstigter Einkünfte, GStB 2008, 302; LEY, Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 34a EStG – Eine erste Analyse ausgewählter Teile des im Entwurf vorliegenden BMF-Schreibens, Ubg 2008, 13; LEY, Die Sondertatbestände der Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 34a Abs. 5–7 EStG – Anmerkungen zu den Ausführungen des im Entwurf vorliegenden BMF-Schreibens, Ubg 2008, 214; LOTHMANN, Aktienanlage in der gewerblich geprägten thesaurierenden Personengesellschaft als Alternative zur Abgeltungsteuer, DSr 2008, 945; MEYER/STERNER, Thesaurierung und Nachversteuerung – BMF-Schreiben und JStG 2009, Ubg 2008, 733; NACKE, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in der Praxis optimal nutzen, GStB 2008, 99; PAUS, Die Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) – Der – nicht immer überzeugende – Einführungserslass des BMF, EStB 2008, 322; PAUS, Gewinnthesaurierung bei Übertragung von WG und Betrieben, EStB 2008, 365; PAUS, Gewinnthesaurierung: Einzelunternehmen/Personengesellschaft oder GmbH? Einflussfaktoren, Gestaltungsmöglichkeiten und Gefahrenquellen, EStB 2008, 403; POHL, Thesaurierungsbegünstigung nach

§ 34a EStG in Organschaftsfällen, DB 2008, 84; POHL, Thesaurierungsbegünstigung und Nachversteuerung bei Umstrukturierung von Personenunternehmen nach § 6 Abs. 5 EStG – Zugleich Anmerkung zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 34a EStG, BB 2008, 1536; RODEWALD/POHL, Unternehmensteuerreform 2008: Auswirkungen auf Gesellschafterbeziehungen und Gesellschaftsverträge, DStR 2008, 724; ROGALL, Thesaurierungsbegünstigung – Regelungslücken bei der Organschaft und der doppelstöckigen Personengesellschaft, DStR 2008, 429; ROHLER, Wechselwirkung der neuen Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) mit der Steuerermäßigung nach § 35 EStG, GmbH-StB 2008, 238; RÜD, Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG, Abgeltungsteuer (ab 2009) und Schatteneffekt, FR 2008, 413; SCHANZ/KOLLRUSS/ZIPFEL, Zur Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen: Stand der Diskussion und Beispiele, DStR 2008, 1702; SCHIEMANN, Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG bei Personenunternehmen – ein dynamisches Entscheidungsmodell, Stbg 2008, 141; SCHIFFERS, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, DStR 2008, 1805; SCHIFFERS/KÖSTER, Gestaltungshinweise zur Unternehmensbesteuerung zum Jahreswechsel 2008/2009, DStZ 2008, 830; SCHULZE ZUR WIESCHE, Thesaurierungsbegünstigung: Der nachversteuerungspflichtige Betrag im Rahmen einer betrieblichen Erbaueinandersetzung, DB 2008, 1933; SIEGEL, Zu Diagnose und Therapie bei § 34a EStG, FR 2008, 1438; SÖFFING, Der im zu versteuernden Einkommen nicht enthaltene Gewinn im Sinne des § 34a EStG, DStZ 2008, 471; STEIN, Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) im Internationalen Steuerrecht, in LÜDICKE (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008 im internationalen Umfeld, Köln 2008, 75; WACKER, Notizen zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, FR 2008, 605; DÖRFELER/FELLINGER/REICHL, Kleine Schritte, große Wirkung – Vorschläge zur Fortentwicklung des § 34a EStG, DStR 2009, 69; VON FREEDEN/ROGALL, Organschaftliche Mehr- und Minderabführungen im Anwendungsbereich der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG, FR 2009, 785; DITZ, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie – Analyse des BFH-Urteils vom 17.7.2008 und seiner Konsequenzen, IStR 2009, 115; GRÜTZNER, Neuregelung zur Steuerermäßigung nicht entnommener Gewinne durch das JStG 2009, StuB 2009, 182; HARLE/GEIGER, Die Auswirkung betrieblicher Übertragungsvorgänge und Überentnahmen auf die Nachversteuerung nach § 34a EStG, BB 2009, 587; HARLE/GEIGER, § 34a EStG: Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne, StBp. 2009, 1, 39; HENKEL, Gestaltungsansätze bei der neuen Thesaurierungsbegünstigung nutzen, GStB 2009, 122; LEVEDAG, Anpassungsbedarf von Gesellschaftsverträgen bei Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 anhand ausgewählter Problemfälle, GmbHR 2009, 13; NACKE, Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 – Teil 2, StuB 2009, 87; NIEHUS/WILKE, Anmerkungen zur Thesaurierungsbegünstigung in Umstrukturierungsfällen unter Berücksichtigung des Anwendungsschreibens zu § 34a EStG und der durch das JStG 2009 nicht umgesetzten gesetzgeberischen Änderungsüberlegungen, DStZ 2009, 14; SÖFFING/WORGULA, Gewinnbegriff des § 34a EStG – Außerbilanzielle Hinzurechnungen sind eingeschlossen, NWB 2009, 841; SÖFFING/WORGULA, Doppelstöckige Mitunternehmerschaft und nachversteuerungspflichtiger Betrag – Probleme der Thesaurierungsbegünstigung, NWB 2009, 916; WENDT, Personengesellschaften – Verluste und Gewinne, Stbg 2009, 1; WENDT, „Meistbegünstigung“ des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG?, DStR 2009, 406; WENDT, Personengesellschaften – Verluste und Gewinne, Stbg 2009, 1; FECHNER/BÄUML, Fortentwicklung des Rechts der Besteuerung von Personenunternehmen, FR 2010, 744; SCHMIDTMANN, Anwendung des Durchschnittssteuersatzes und des Progressionsvorbehalts beim Zusammentreffen mit schedular besteuerten Einkünften, DStR 2010, 2418; WREDE/FRIEDRICH, Die Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG – Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne, Stbg 2010, 57; BODDEN, Verfahrensrechtliche Zusammenhänge der Thesaurierung nach § 34a EStG, FR 2011, 829; KESSLER/PFUHL/GREYER, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in der steuerlichen (Beratungs-)Praxis, DB 2011, 185; SCHNEIDER/WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Von der Thesaurierungsbegünstigung zum virtuellen Trennungsprinzip, FR 2011, 166; BODDEN, Die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG im Gesamtgefüge der Einkommensbesteuerung, FR 2012, 68; BRÄHLER/GUTTZETT/SCHOLZ, Gelungene Reform oder überflüssige Norm? Eine quantitative Studie zu § 34a EStG, StuW 2012, 119; HAAG, Nachversteuerung gemäß § 34a EStG bei unentgeltlicher Unternehmensnachfolge durch juristische Personen, BB 2012, 1966; MAETZ, Nachversteuerung i.S.d. § 34a EStG bei Stiftungserrich-

tung?, FR 2013, 652; SCHIFFERS, Gestaltungshinweise zum Jahresende 2013: Hinweise zur Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, DStZ 2013, 851; SOMBECK/LUKAS, 3. Hamburger Forum für Unternehmenssteuerrecht am 14./15.2.2013, FR 2013, 568; ZIPFEL, Steueränderungsvorschläge hinsichtlich der Ertrag- und Vermögensteuer und Auswirkungen auf die Unternehmenssteuerbelastung, BB 2013, 2199; BAREIS, Steuerliche Gewinnbegriffe und Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG, FR 2014, 581; BODDEN, Aktuelle Brennpunkte der Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG, FR 2014, 920; SCHIFFERS, Gestaltungshinweise zum Jahresende 2014: Hinweise zur Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, DStZ 2014, 798; ENGLISCH, Zur Ausübung des Wahlrechts nach § 34a EStG im Rechtsbehelfsverfahren gegen einen Änderungsbescheid, FR 2015, 533; SCHANZ, Steuerplanung – Der Steuerberater als betriebswirtschaftlicher Ratgeber, (Teil II), DStR 2015, 2032; BLÖCHLE/MENNINGER, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, DStR 2016, 1974; NIEHUS/WILKE, Zur Frage der Meistbegünstigung bei der Berücksichtigung von Verlusten und persönlichen Abzügen bei der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG, FR 2016, 366; NIEHUS, Zur (Nicht)tauschähnlichkeit von Sacheinbringungen in Mitunternehmerschaften, StuW 2017, 27.

### I. Grundinformation zu § 34a

1

Zielsetzung des § 34a ist es laut Gesetzesbegründung, Einzel- und Mitunternehmer mit ihren Gewinneinkünften in vergleichbarer Weise wie das Einkommen einer KapGes. zu belasten (vgl. BRDrucks. 220/07, 101). Bezüglich der tarifären Belastung wird daher die für KapGes. geltende Besteuerungssystematik, welche dadurch gekennzeichnet ist, dass einbehaltene Gewinne zunächst auf Ebene der KapGes. mit einer idealtypischen StBelastung von 29,83 % belegt werden und bei Ausschüttung eine Nachbelastung auf Anteilseignerebene mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % erfolgt, für Personenunternehmen nachempfunden. Um nun auch für Personenunternehmen annähernd gleiche Belastungswirkungen zu erzeugen, werden auf Antrag die thesaurierten Gewinne eines Personenunternehmens ganz oder teilweise einem Thesaurierungssteuersatz von 28,25 % unterworfen. Bei einer späteren Entnahme der begünstigt besteuerten Gewinne erfolgt eine Nachversteuerung des sog. Nachversteuerungsbetrags mit einem von der Höhe des Einkommens des entnehmenden (Mit-)Unternehmers unabhängigen Tarifsteuersatz iHv. 25 % zuzüglich SolZ. Bei der Entwicklung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist zu beachten, dass dieser zuvor um die Thesaurierungsbelastung (28,25 % zuzüglich SolZ) zu vermindern ist, folglich nur der danach verbleibende Betrag der Nachversteuerung unterliegt. Die Parallelität zur Besteuerung der KapGes. ist offenbar: So unterliegen auch die von den Gesellschaftern einer KapGes. im PV erzielten Dividenden einem StSatz von 25 % und ebenso sind die auf Ebene der KapGes. angefallenen Steuerzahlungen nicht Bestandteil der vom Anteilseigner zu versteuernden Dividenden.

### II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 34a

2

§ 32b EStG 1951 (Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und des KStG v. 27.6.1951, BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Die 1951 eingeführte Sondertarifierung wurde bereits zwei Jahre später wieder aufgehoben (Gesetz v. 24.6.1953, BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192; dazu Voss, Inst. FuSt-Schrift 324, 1994).

§ 34a EStG aF (StFreiheit bestimmter Zuschläge zum Arbeitslohn) wurde mW zum 31.12.1974 durch das EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) aufgehoben und unverändert in § 3b übernommen (zur Rechtsentwicklung s. § 3b Anm. 2).

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Mit dem neu eingefügten § 34a wird erstmals eine Thesaurierungsbegünstigung für Gewinne aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit eines Einzelunternehmers oder Mitunternehmers in das EStG aufgenommen. Der Gesetzgeber ist dabei im Wesentlichen dem Vorschlag des WISSENSCHAFTLICHEN BEIRATS DES FACHBEREICHS STEUERN BEI DER ERNST & YOUNG AG zu einem T-Modell zur Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns bei Personenunternehmen (BB 2005, 1653) gefolgt. Demgegenüber ist weder das Konzept einer Tarifrücklage (FECHNER/LETHAUS, IFSt. Nr. 437, 2006) noch sind andere zur Diskussion gestellte Reformvorschläge zur Unternehmensbesteuerung aufgegriffen worden (vgl. hierzu HEY, FS Raupach, 2006, 479 [484 ff.]). Die Regelung ist erstmals für den VZ 2008 anzuwenden (§ 52 Abs. 48 i d F des UntStReformG 2008). Gewerbetreibende mit abweichendem Wj. können § 34a für das Kj. in Anspruch nehmen, in dem das Wj. endet (§ 4a Abs. 2 Satz 2), so dass die Tarifbegünstigung erstmals für den Gewinn des Wj. 2007/2008 in Betracht kommt (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 – S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 19). Die damit verbundene (echte) Rückwirkung ist wegen des vergünstigenden Charakters der Norm verfassungsrechtl. unbedenklich (vgl. RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 9 [3/2015]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 13).

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): In § 34a wurden verfahrensrechtl. Änderungen eingefügt, die gem. § 52 Abs. 34 bereits für den VZ 2008 gelten. Das darüber hinausgehende Anliegen der FinVerw., die als gestaltungsanfällig angesehenen Regelungen zur Überführung von WG iSd. § 34a Abs. 5 einzuschränken und die Anwendung des § 233a Abs. 2a AO auszuschließen (Empfehlungen der Ausschüsse des BRat, BRDrucks. 545/1/08, 29 f., unter Nr. 20 Buchst. a Doppelbuchst. bb und Buchst. c, sowie Plenum des BRat, BRDrucks. 545/08 [Beschluss], 20 f.) wurden vom BT-FinAussch. (BTDrucks. 16/11055, Synopse, 18 f.; 16/11108, 17 f. – Begründung) nicht aufgegriffen und letztlich im JStG 2009 nicht umgesetzt.

**Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – VerfModG v. 18.7.2016** (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): Redaktionelle Anpassung des Abs. 10 an die Änderung von § 180 Abs. 1 AO durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2415). In der durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (VerfModG) v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694) lediglich redaktionell angepassten Fassung gilt § 34a ab dem VZ 2017.

**Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017** (BGBl. I 2017, 2074): Auf Initiative des Finanzausschusses (BTDrucks. 18/12128) wurde die Übertragung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 auf KSt-Subjekte in die in Abs. 6 befindliche Aufzählung derjenigen Tatbestände aufgenommen, die zu einer vorzeitigen Nachversteuerung führen. Die Regelung ist erstmals für unentgeltliche Übertragungen nach dem 5.7.2017 anzuwenden.

► *Gesetzgeberische Zielsetzung:* Unentgeltliche Übertragungen i.S.v. § 6 Abs. 3 auf KSt-Subjekte liegen vor, wenn weder der Übertragende noch ihm nahe stehende Personen an der aufnehmenden Körperschaft beteiligt sind, etwa bei unentgeltlichen Übertragungen auf eine Stiftung oder auf eine gemeinnützige KapGes., an der nur Personen des öffentlichen Lebens beteiligt sind. Ausweislich der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses soll die Neuregelung in Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 verhindern, dass ein nachversteuerungspflichtiger Betrag nach einem Wechsel vom einkommensteuerlichen zum körperschaftsteuerlichem Besteuerungsregime bestehen bleibt (vgl. BTDrucks. 18/12128, 30). Der Gesetzgeber

bestätigt damit die von der FinVerw. und Teilen der Literatur vertretene Auffassung, wonach unentgeltliche Übertragungen gemäß § 6 Abs. 3 auf KSt-Subjekte bereits vor der Gesetzesänderung zu einer Nachversteuerung führten. Hintergrund war, dass insb. unklar war, ob und ggf. auf welche Art und Weise andernfalls, d.h., bei einem Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf ein KSt-Subjekt, eine Nachversteuerung zu gewährleisten sei. In diesen Fällen könne daher kein Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf die Körperschaft erfolgen; einschlägige Vorschrift sei vielmehr Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 (OFD Frankfurt v. 19.11.2013 – S 2290a A - 02 - St 213, DStR 2014, 803; glA HAAG, BB 2012, 1966 [1967]).

► *Übertragungen vor dem 6.7.2017*: Der Gesetzgeber will die Neuregelung lediglich als Klarstellung verstanden wissen (vgl. BTDrucks. 18/12128, 30). Diese Auffassung überzeugt uE nicht, da es im Fall von unentgeltlichen Übertragungen gemäß § 6 Abs. 3 auf KSt-Subjekte, die vor dem 6.7.2017 erfolgen, schlicht an einer die Nachversteuerung anordnenden Rechtsgrundlage fehlt. Die hierfür von Seiten der FinVerw. benannte Regelung des Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 setzt eine Einbringung voraus, welche dem Begriff nach nur vorliegt, wenn dem Übertragenden im Gegenzug für das übertragene WG Gesellschaftsrechte an der aufnehmenden Körperschaft gewährt werden. Dies aber ist bei den hier in Rede stehenden Fällen gerade nicht der Fall; ist doch der Übertragende weder vor noch nach der Übertragung an der übernehmenden Körperschaft beteiligt. In derartigen Fällen gelangt folglich § 6 Abs. 3 zur Anwendung (so auch BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458, Tz. 2; KLEIN, NWB 2005, 4461 [4463]) mit der Folge, dass vor Inkrafttreten des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (BGBl. I 2017, 2074) alle Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 erfüllt sind und der nachversteuerungspflichtige Betrag grds. von der übernehmenden Körperschaft fortzuführen ist. Zwar ist bei dieser Herangehensweise fraglich, auf welche Weise nachfolgend bei der übernehmenden Körperschaft eine Nachversteuerung ausgelöst werden kann; dennoch vermag der Umstand, dass es der Gesetzgeber unterlassen hat, hierfür einen konkreten Nachversteuerungsgrund gesetzlich zu fixieren, die Unmöglichkeit des Übergangs des nachversteuerungspflichtigen Betrags uE nicht zu rechtfertigen (glA FG Münster v. 27.1.2017 – 4 K 56/16 F, EFG 2017, 477, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 5/17; BLÖCHLE/MENNINGER, DStR 2016, 1974 [1479]; aA LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15751]; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 199.1 [7/2015]; MAETZ, FR 2013, 652 [654]; ersatzloser Wegfall des nachversteuerungspflichtigen Betrags ohne Nachversteuerung; zweifelnd WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 85).

### III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 34a mit höherrangigem Recht

#### 1. Bedeutung des § 34a

##### a) Idee einer näherungsweisen Belastungsneutralität von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften 3

Wesentliches Merkmal der Unternehmenssteuerreform 2008 war die Absenkung der nominalen KStsatzes auf 15 %, was zu einer Verringerung der sich insgesamt ergebenden stl. Belastung auf der Ebene der KapGes. auf idealtypisch 29,83 % (15 % KSt + 0,83 % SolZ + 14 % GewStG bei einem Hebesatz von 400 %) ge-

führt hat. Durch die gleichzeitige Erstreckung der „Reichensteuer“ auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb infolge des Auslaufens der zeitlichen Begrenzung der Ausnahmeregelung des § 32c wäre für KapGes. damit ein gravierender – verfassungsrechtlich angesichts der Höhe der Belastungsunterschiede bedenklicher – Wettbewerbsvorteil entstanden (vgl. HEY, FS Raupach 2006, 479 [481]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, BB 2007, 523 [526]; WISSENSCHAFTL. BEIRAT DES FACHBEREICHS STEUERN BEI DER ERNST & YOUNG AG, BB 2005, 1653). Mit der Einführung einer Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen sollte daher (auch) einem anderenfalls aus stl. Gründen naheliegenden Formwechsel ertragsstarker, Gewinne einbehaltender Personenunternehmen in die Rechtsform der KapGes. entgegengewirkt werden (vgl. HEY, DStR 2007, 925 [926]; FECHNER/BÄUML, FR 2010, 744).

Durch § 34a soll die Tarifbelastung einbehaltener und entnommener Gewinne von Personenunternehmen und KapGes. im Sinne einer Belastungsneutralität angenähert werden (vgl. BTDrucks. 16/4841, 31 f., 62; HEY, DStR 2007, 925 [926 f.]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085). Zwar spricht die Gesetzesbegründung an anderer Stelle noch vom Ziel einer weitgehenden Rechtsform- und Finanzierungsneutralität (so BTDrucks. 16/4841, 29), allerdings hat der Gesetzgeber im Grundsatz an dem Nebeneinander von transparenter (Mit-)Unternehmerbesteuerung einerseits und Körperschaftsbesteuerung nach dem Trennungsprinzip festgehalten (vgl. WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 503). Folglich sind die aus Sicht der Personenunternehmen positiven strukturellen Besteuerungsmerkmale, so zB die Möglichkeit der steuerneutralen Überführung bzw. Übertragung von EinzelWG gem. § 6 Abs. 5, welche zudem jenseits der Sperrfristen eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven zulässt, die Berücksichtigung von Verlusten auf der Ebene des (Mit-)Unternehmers, die Entnahme DBA-sbefreiter ausländ. BSGewinne ohne ertragstl. Belastung dieser Gewinnverwendung sowie die Schaffung von Abschreibungspotential beim Erwerb von Personenunternehmen bzw. Mitunternehmeranteilen, erhalten geblieben (vgl. LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088]; U. PRINZ, FR 2010, 736 [737]; aus steuersystematischer Sicht krit. HEY, FS Raupach, 2006, 479 [484]) und das Ziel der Rechtsformneutralität ist erkennbar nicht (weiter) verfolgt worden.

Das Ziel, eine Belastungsneutralität für einbehaltene Gewinne von Personenunternehmen und KapGes. herzustellen, verfehlt § 34a indes in typischen Konstellationen insbes. wegen der Nichtbegünstigung der nicht abziehbaren BA bzw. der nicht als BA qualifizierten Aufwendungen (GewSt) und bei einer regelmäßig anzunehmenden StEntnahme mit entsprechend reduziertem Begünstigungsvolumen weitgehend. Unterstellt man einen EStSatz von 45 %, einen GewStHebesatz von 400 % sowie eine StEntnahme, so ergibt sich bei Anwendung von § 34a insgesamt eine StBelastung von 36,16 % (bei Vernachlässigung der StEntnahme beträgt die StBelastung noch 32,25 %) und überschreitet damit den sich für KapGes. ergebenden Wert von 29,83 % erheblich (s. Beispielrechnung in Anm. 4).

#### 4 b) Idee einer Verbesserung der Eigenkapitalbasis durch die Thesaurierungsbegünstigung

Nach Auffassung des Gesetzgebers soll durch einen mit der Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns ausgelösten Einbehaltungseffekt die Investitionsfähigkeit der Personenunternehmen infolge einer verbesserten Eigenkapitalbildung erhöht werden (BTDrucks. 16/4841, 30). Dies kann aber nur dann eintreten, wenn sich die Anwendung von § 34a insgesamt, dh. unter Berücksichtigung der durch eine spätere Entnahme ausgelösten Nachversteuerung gegenüber der

sofortigen Besteuerung nach § 32a, als vorteilhaft erweist. Belastungsseitig bewirkt § 34a dabei zwei gegenläufige Effekte: Zum einen unterliegen die thesaurierten Gewinne zunächst einer geringeren StBelastung, wenn der sich nach § 32a ergebende effektive Grenzsteuersatz des Stpfl. über dem sich bei Anwendung von § 34a ergebenden Effektivsteuersatz liegt, allerdings besteht dieser Vorteil lediglich bis zum Zeitpunkt der Nachversteuerung; zum anderen stellt sich mit der Nachversteuerung ein endgültiger Steuernachteil ein, da die sich aus der Thesaurierungsbelastung und der Nachversteuerung ergebende Gesamtsteuer in jedem Fall höher als die sich aus § 32a ergebende Steuerlast ist (vgl. HOUBEN/MAITERTH, *StuW* 2008, 228 [231]; G. FÖRSTER, *Ubg* 2008, 185 [192]), wie die nachfolgende Beispielrechnung zeigt (vgl. hierzu auch die Berechnungsschemata bei BINZ, *DStR* 2007, 1692 [1694]; CORDES, *WPg* 2007, 526 [528]; HOUBEN/MAITERTH, *StuW* 2008, 228 [229 ff.]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, *BB* 2007, 523 [526 f.]).

	Normalbesteuerung			Thesaurierungs- begünstigung		
<b>I. Steuerbelastung bei Gewinnthesaurierung</b>						
1. Gewinn vor Steuern		100,00			100,00	
2. GewSt	400,00 %	-14,00	-14,00	400,00 %	-14,00	-14,00
3. StEntnahme (ESt)		45,00			-21,01	
4. StEntnahme (SolZ)		2,48			-1,16	
5. (Anteiliger) Gewinn Normalbesteuerung		100,00			36,17	
6. Begünstigungsbetrag					63,83	
7. ESt auf 5.	45,00 %	45,00		45,00 %	-16,28	
8. ESt auf 6.				28,25 %	-18,03	
9. ESt insgesamt		-45,00			-34,31	
10. GewStAnrechnung (3,8x 3,5)		13,30			13,30	
11. Verbleibende ESt		-31,70	-31,70		-21,01	-21,01
12. SolZ	5,50 %	-1,74	-1,74	5,50 %	-1,16	-1,16
13. StBelastung bei Thesaurierung			<b>-47,44</b>			<b>-36,16</b>
<b>II. StBelastung bei Entnahme</b>						
1. Begünstigungsbetrag					63,83	
2. abzgl. ESt auf Begünstigungsbetrag				28,25 %	-18,03	
3. abzgl. SolZ auf Begünstigungsbetrag				5,50 %	-0,99	
4. Nachversteuerungspflichtiger Betrag					44,81	
5. Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags				25,00 %	-11,20	
6. SolZ				5,50 %	-0,62	
7. StBelastung bei Entnahme			<b>0,00</b>		<b>-11,82</b>	<b>-11,82</b>
<b>III. StBelastung insgesamt</b>			<b>-47,44</b>			<b>-47,98</b>

Die Anwendung von § 34a ist folglich vorteilhaft, wenn der sich aus dem temporären Steuerentlastungseffekt ergebende Zinsvorteil den sich bei Nachversteuerung einstellenden absoluten Gesamtsteuernachteil überkompensiert, wobei der Zinsvorteil von der Thesaurierungsdauer und der Nettorendite des einbehaltenen Gewinns abhängt (vgl. HOUBEN/MAITERTH, *StuW* 2008, 228 [231]; G. FÖRSTER, *Ubg* 2008, 185 [192]; auch KLEINEIDAM/LIEBCHEN, *DB* 2007, 409; SCHANZ/KOLLRUSS/ZIPFEL, *DStR* 2008, 1702 [1706]; LEY/BRANDENBERG, *FR* 2007, 1085 ff.). Eine darauf gerichtete Steuerplanung erscheint freilich aufwendig bzw. gar unmöglich (so HOUBEN/MAITERTH, *StuW* 2008, 228 [236]; KNIRSCH/MAITERTH/HUNSDOERFER, *DB* 2008, 1405 [1407]; HEY, *DStR* 2007, 925 [930]). Im Kern lohnt sich die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung am ehesten im Bereich des Spitzensteuersatzes, bei einer mittleren Thesaurierungsdauer von zwei bis fünf Jahren (in Abhängigkeit von der Nettorendite) auch noch bei einem EStSatz von 42 %, während bei geringeren EStSätzen dies in

Anbetracht der sodann erforderlichen langen Thesaurierungsdauer regelmäßig nicht mehr der Fall sein dürfte (vgl. G. FÖRSTER, Ubg 2008, 185 [192]; HOUBEN/MAITERTH, StuW 2008, 228 [234]). Zwar muss die Beratungspraxis die Vorschrift in ihre Planungsüberlegungen einbeziehen (vgl. auch HEY, DStR 2007, 925 [930]), gleichwohl verwundert es ausweislich der Belastungswirkungen nicht, dass die Regelung in der Praxis nur selten (vgl. BRÄHLER/GUTTZEIT/SCHOLZ, StuW 2012, 119 [127]) und wenn, dann nur von ertragsstarken Personenunternehmen angewendet wird (vgl. KESSLER/PFUHL/GRETHE, DB 2011, 185; U. PRINZ, FR 2010, 736 [741]). Der im Bereich des Spitzensteuersatzes mögliche Einbehaltungseffekt durch § 34a wird allerdings durch den Umstand konterkariert, dass im Vergleich dazu nach einer Gewinnentnahme ins PV getätigte Alternativenanlagen am Kapitalmarkt lediglich dem Sondersteuersatz nach § 32d iHv. 25 % unterliegen würden. Diese Privilegierung der privaten gegenüber der unternehmerischen Investition wird auch durch § 34a nicht kompensiert (vgl. HOUBEN/MAITERTH, StuW 2008, 228 [235 f.]; WINKELJOHANN/FUHRMANN, BFuP 2007, 464 [476]; KNIRSCH/MAITERTH/HUNSDOERFER, DB 2008, 1405 [1407]; für eine Ausweitung der Abgeltungssteuer auf die marktübliche Verzinsung des Eigenkapitals in Personenunternehmen KIESEWETTER ET AL., DB 2008, 958; dagegen mit guten Gründen SIEGEL, FR 2008, 663 [667]). Vor diesem Hintergrund ist zu konstatieren, dass § 34a wohl keinen hinreichenden Anreiz für Personenunternehmen bietet, erzielte Gewinne innerhalb der Unternehmung zu investieren, es sei denn, die entnommenen Beträge müssten durch „teureres“ Fremdkapital ersetzt werden (vgl. WINKELJOHANN/FUHRMANN, BFuP 2007, 464 [479]). Konterkariert wird die Zielsetzung einer Verbesserung der Eigenkapitalausstattung zudem durch die vom Gesetzgeber angeordnete Verwendungsreihenfolge, wonach die thesaurierungsbegünstigt einbehaltenen Gewinne als vorrangig vor voll versteuerten (Alt-)Rücklagen als entnommen gelten. Dies bewirkt, dass, wenn sowohl voll versteuerte Rücklagen (oder zunächst einbehaltene stfreie Gewinnanteile) als auch begünstigt einbehaltene Gewinne in der Unternehmung vorhanden sind, jede Entnahme bis zum vollständigen „Verbrauch“ der nach § 34a gebildeten Rücklagen mit einer Nachversteuerung geahndet wird. Diesem durch die Existenz begünstigt einbehaltener Gewinne erzeugten Einschließungseffekt kann nur begegnet werden, indem die Altrücklagen vor Inanspruchnahme von § 34a und der laufende Gewinn jeweils im Entstehungsjahr aus der Unternehmung entnommen wird, was zu einer entsprechenden Schwächung der EK-Basis der Unternehmung führt (vgl. KNIRSCH/MAITERTH/HUNSDOERFER, DB 2008, 1405 [1406 f.]; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 5 [3/2015]; s. auch Anm. 78).

Ausweislich der Komplexität von § 34a und der fehlenden Zieladäquanz der Regelung wird insbes. von Seiten der Wissenschaft die Forderung erhoben, § 34a (und zugleich die „Reichensteuer“, dh. die 5. Tarifstufe nach § 32a für Unternehmensgewinne) wieder abzuschaffen (vgl. HOUBEN/MAITERTH, FR 2008, 1044 [1046]; für eine Abschaffung von § 34a auch KNIRSCH/MAITERTH/HUNSDOERFER, DB 2008, 1405 [1407] mit Zustimmung von 34 Fachkollegen; für eine grds. Beibehaltung und Fortentwicklung von § 34a indes FECHNER/BÄUML, DB 2008, 1652 sowie FECHNER/BÄUML, FR 2010, 744; SCHNEIDER/WESSELBAUM-NEUGEBAUER, FS Koubek 2010, 475 [492 ff.]).

### 5 c) Verwendung des engen Betriebsbegriffs

Bei § 34a handelt es sich als estl. Tarifvorschrift um eine personenbezogene Vergünstigung, wobei die Vorschrift auf die einzelnen betrieblichen Einheiten des Stpfl. separat anzuwenden ist (vgl. BTDrucks. 16/4841, 62). Diese betriebs-

bzw. mitunternehmeranteilsbezogene Anwendung der Regelung ist kritikwürdig, da sie lediglich Investitionen aus einbehaltenen Gewinnen innerhalb desselben Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils des Stpfl. privilegiert, während die investive Verwendung dieser Gewinne in einem anderen Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil desselben Stpfl. mit der Normalversteuerung geahndet wird (vgl. BAREIS, BFuP 2007, 421 [436]). Erkennbar fußt die Regelung auf dem Irrglauben des Gesetzgebers, dass Thesaurierung stets (unternehmerische) Investition bedeute, eine Gewinnentnahme jedoch unweigerlich zu Konsum führe (NIEHUS/WILKE, DStZ 2008, 14). Dabei übersieht der Gesetzgeber nicht nur, dass auch innerhalb der Gewinneinkunftsarten ihrer Art nach vermögensverwaltende Investitionen möglich sind, welche sodann ungerechtfertigt gegenüber gleichartigen Investitionen entnommener Gewinne innerhalb des PV begünstigt sind (s. hierzu Anm. 7), sondern er qualifiziert eine Gewinnentnahme im Grundsatz sogar dann als steuerschädlich, wenn anschließend der entnommene Betrag in einem anderen Betrieb des Stpfl. oder in einer Mitunternehmerschaft, an welcher dieser beteiligt ist, reinvestiert wird (NIEHUS/WILKE, DStZ 2008, 14). Steuersystematisch basiert § 34a mithin auf dem engen Betriebsbegriff (ebenso REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 24; zu den unterschiedlichen Betriebsbegriffen s. Vor §§ 4–7 Anm. 89). Allerdings hat sich der Gesetzgeber in Abs. 5 und Abs. 7 Satz 2 zu einer gewissen Aufweichung dieser engen betriebsbezogenen Anwendung der Regelung entschlossen und gewährt unter bestimmten Voraussetzungen dem Stpfl. die Möglichkeit, in den Fällen des § 6 Abs. 5 bzw. § 24 UmwStG den nachversteuerungspflichtigen Betrag auf einen anderen Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil zu übertragen und damit eine im Zeitpunkt der jeweiligen Umstrukturierung eigentlich bewirkte Nachversteuerung hinauszuschieben. Dass mit solchen „Punktberichtigungen“ Wertungswidersprüche einhergehen, verwundert indes nicht (s. Anm. 87, 109). Der Gesetzgeber hat uE mit der Verwendung des engen Betriebsbegriffs § 34a von vornherein mit falschen Vorzeichen versehen, und ist sodann bei dem Vorhaben weitestgehend gescheitert, dieses durch zahlreiche einzelfallbezogene Regelungen zu korrigieren. De lege ferenda erscheint es daher geboten, den Grundsatz der Betriebs- bzw. Mitunternehmeranteilsbezogenheit (nicht nur) in § 34a zu überdenken und in Richtung eines weiten Betriebsbegriffs zu öffnen (NIEHUS/WILKE, DStZ 2008, 14 [29]).

#### d) Gesellschaftsvertragliche Auswirkungen

6

Sind im Gesellschaftsvertrag Entnahmeregelungen enthalten, so müssen diese auch die Implikationen von § 34a berücksichtigen. Sieht der Gesellschaftsvertrag etwa einen Mehrheitsbeschluss über die Gewinnverwendung vor, so kann es nunmehr zu einer Kollision zwischen dem nicht durch den Selbstfinanzierungszweck, sondern rein stl. motivierten Einbehaltungswunsch einzelner und dem Ausschüttungsbedarf anderer Gesellschafter kommen (vgl. RODEWALD/POHL, DStR 2008, 724). Zudem müssen auch etwaige Steuerklauseln, die einen Entnahmeanspruch wegen zu zahlender Steuern vorsehen, die Auswirkungen einer (möglichen Inanspruchnahme) von § 34a berücksichtigen, zB bezüglich des zur Anwendung kommenden StSatzes, der Berücksichtigung späterer Belastungen durch etwaige Nachversteuerungen sowie der Nichtberücksichtigung von § 34a bei der Festlegung von Steuervorauszahlungen und des daraus resultierenden letztlich zu hohen Entnahmeanspruchs (vgl. RODEWALD/POHL, DStR 2008, 724 [725 ff.]). Den Folgen differierender Entnahmewünsche in Bezug auf § 34a kann dabei durch doppelstöckige Strukturen begegnet werden (s. Anm. 44).

## 7 2. Verfassungsmäßigkeit von § 34a

**Gebot einer rechtsformneutralen Besteuerung:** Im Schrifttum umstritten ist die Frage, ob eine Gleichbehandlung unterschiedlicher Unternehmensformen als Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes geboten ist (bejahend LANG, *StuW* 1990, 107 [115 f.]; JACHMANN, *DStJG* 23 [2000], 9 [41]; HEY, *DStJG* 24 [2001], 155 [166 ff., 180]; BALMES, *DStJG* Sonderband Unternehmenssteuerreform, 2001, 25 [33 ff.]; Ableitung aus den Freiheitsrechten: KIRCHHOF, *StuW* 2002, 3 [11]; abl. HOMBURG/BOLIK, *BB* 2005, 2330 [2335]; MUSIL/LEIBOHM, *FR* 2008, 807 [813]). Nach dem Beschluss des BVerfG zu § 32c aF ist es dem Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit allerdings unbenommen, an die zivilrechtl. Rechtsformunterschiede anzuknüpfen (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, Rn. 114; krit. HEY in TIPKE/LANG, 22. Aufl. 2015, § 13 Rn. 172). Ebenso hat der 66. Deutsche Juristentag für die Beibehaltung einer dualistischen Struktur der Unternehmensbesteuerung votiert, allerdings zugleich (steuerneutrale) Pfade für die Personenunternehmen hin zu einer Anwendung des KStRechts gefordert (vgl. 66. DJT Beschlüsse III.18 und 19). Gegenwärtig dürfte daher die Rechtsformneutralität nicht als verfassungsrechtl. Gebot, sondern vielmehr als etwas rechtspolitisch Wünschenswertes zu beurteilen sein (vgl. DRÜEN, *GmbHR* 2008, 393 [403]). Vor diesem Hintergrund besteht kein verfassungsrechtl. Gebot, eine Konvergenz der Besteuerung der unterschiedlichen Unternehmensrechtsformen herbeizuführen. Daraus folgt zugleich, dass § 34a nicht deswegen verfassungswidrig sein kann, weil es der Regelung nicht gelingt, eine vollständige Belastungsgleichheit von Personenunternehmen und KapGes. zu bewerkstelligen. Nach zutreffender Auffassung des FG Münster (FG Münster v. 19.2.2014 – 9 K 511/14 F, EFG 2014, 2101, rkr.) führt daher die fehlende Einbeziehung der nicht abzichbaren BA in den begünstigten Gewinn und damit die sich insoweit ergebende tarifliche Höherbelastung nicht zu einer gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßenden Ungleichbehandlung der in einer Mitunternehmerschaft tätigen Stpfl. gegenüber KapGes. Auch liege kein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit vor, da mit § 34a eben keine vollständige Gleichstellung, sondern nur eine Annäherung der Tarifbelastung bei den unterschiedlichen Rechtsformen erreicht werden sollte.

**Begünstigung nur der Gewinneinkünfte:** Gemäß Abs. 1 Satz 1 erfasst § 34a ausschließlich die Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3, nicht aber die übrigen Einkunftsarten. Weil aber die unterschiedlichen Einkunftsarten nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren, muss diese im Thesaurierungsfall ungleiche Behandlung von Gewinn- und Überschusseinkunftsarten besonderen Rechtfertigungsanforderungen genügen (vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164). Dabei kann die vom Gesetzgeber vorgenommene systematische Unterscheidung der Einkunftsarten für sich allein die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen (vgl. BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 [363 f.]), allerdings hat das BVerfG bezüglich der Begünstigung gewerblicher Einkünfte durch § 32c aF bereits die (recht vage) Zielsetzung einer Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit als (einen) Rechtfertigungsgrund anerkannt (vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164). Da nun ausweislich der Gesetzesbegründung durch § 34a günstige Thesaurierungsbedingungen für ertragsstarke und im internationalen Wettbewerb stehende Personenunternehmen generiert werden sollen (so BTDrucks. 16/4841, 31 f.), mithin deren Wettbewerbsfähigkeit gesteigert werden soll, könnte dies als Rechtfertigung der Begünstigung nur

bestimmter Einkunftsarten gerechtfertigt sein (vgl. LANG, FS Reiß, 2008, 379 [385 f.]). Dem mag man noch folgen, soweit es sich bei den durch § 34a begünstigten Einkünften um gewerbliche Einkünfte großer, international tätiger Pers-Ges. handelt, nicht jedoch bezüglich der Einbeziehung von Einkünften aus LuF und aus selbständiger Arbeit, da ein internationaler Wettbewerb im Bereich dieser Einkünfte nur in Ausnahmefällen bestehen dürfte (vgl. WILK, DStZ 2007, 216 [218]; HEY, DStR 2007, 925 [931]). Insoweit besteht hier uE eine verfassungsrechtl. bedenkliche Besserstellung der Einkünfte iSv. §§ 13, 18 gegenüber den nicht von § 34a erfassten Überschusseinkunftsarten (zutr. RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 23 [3/2015]; auch NACKE, GStB 2008, 99 [101]; aA LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 22.3 [7/2015]).

**Begünstigung nur von nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelten Gewinnen:** § 34a gilt nur, wenn die Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 oder § 5 erfolgt ist. Dies bedeutet, dass sowohl bei Anwendung pauschaler Gewinnermittlungsmethoden gem. §§ 5a, 13 als auch bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 einbehaltene Gewinne lediglich aufgrund ihrer Ermittlungsmethode nicht thesaurierungsbegünstigt sind. Während diese Ungleichbehandlung bei Anwendung einer pauschalen Gewinnermittlungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung gerechtfertigt erscheint (vgl. RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 21 [3/2015]), ist eine Rechtfertigung bezüglich solcher Gewinne, die als Überschuss der BE über die BA ermittelt worden sind, uE nicht erkennbar. Soweit hierfür auf Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Einlagen und Entnahmen mangels entsprechender Konten verwiesen wird (vgl. HERZIG, WPg 2007, 11; zugl. ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [411]; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 22.3 [7/2015]), ist dem entgegenzuhalten, dass die für die Anwendung von § 34a neben dem Gewinn wichtigen Besteuerungsparameter – die Entnahmen und Einlagen sowie der nachversteuerungspflichtige Betrag – auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 vorliegen: So sind die Entnahmen und Einlagen bereits zur Ermittlung des zulässigen Schuldzinsenabzugs gem. § 4 Abs. 4a Satz 6 gesondert aufzuzeichnen und der nachversteuerungspflichtige Betrag ist jährlich gesondert festzustellen, wofür es keiner Bilanz bedarf (vgl. RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 21 [3/2015]; auch WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 12; DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 [648] Fn. 21).

**Ausschluss von Bagatell-Beteiligungen an Personengesellschaften:** Gemäß Abs. 1 Satz 3 können Mitunternehmer einen Antrag auf Thesaurierungsbegünstigung nur stellen, wenn ihr Anteil am Gewinn mehr als 10 % beträgt oder 10 000 € übersteigt (s. Anm. 47). Ausweislich der Gesetzesbegründung diene diese Begrenzung der Verwaltungsvereinfachung und sei inhaltlich gerechtfertigt, da die nur mit einem geringen Anteil beteiligten Mitunternehmer an Publikumsgesellschaften nur minimale Mitunternehmerinitiative aufwiesen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 63). Beide Argumente tragen uE nicht (aA GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2554]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 25). Der Hinweis, dass hier eine nur gering ausgeprägte Mitunternehmerinitiative einer Antragsberechtigung entgegenstehe, ist schlicht sachfremd und berücksichtigt zudem nicht, dass auch Mitunternehmer, deren Gewinnbeteiligungsquote 10 % übersteigt, ggf. über nur wenig Mitunternehmerinitiative verfügen (zB atypisch stille Gesellschafter), gleichwohl antragsberechtigt sind. Zwar ist ein Verwaltungsvereinfachungseffekt durch eine maßgebliche Beschränkung der möglichen Anwendungsfälle nicht vor der Hand zu weisen, vermag ausweislich des Sinn und Zwecks von § 34a jedoch nicht zu überzeugen, da der vom Gesetz-

geber erhoffte Innenfinanzierungseffekt durch Gewinnthesaurierung nicht von der Anzahl der Beteiligten, sondern vielmehr vom Gesamtbetrag der einbehaltenen Gewinne abhängt. Dafür aber ist es unerheblich, ob viele Mitunternehmer kleine Beträge oder aber wenige Mitunternehmer entsprechend höhere Beträge nicht entnehmen (krit. auch LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 50 [7/2015]). Zudem steht es dem Einzelunternehmer frei, seinen Begünstigungsantrag ohne jedwede Bagatellgrenze betraglich zu beschränken (zutr. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 12).

**Keine Anwendung des individuellen Steuersatzes bei der Nachversteuerung:** Verfassungsrechtliche Bedenken könnten sich angesichts des Gebots der Folgerichtigkeit, wonach die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden müsse (vgl. hierzu BVerfG v. 7.7.2010 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1, Rn. 79), im Hinblick darauf ergeben, dass trotz der Idee, die Nachversteuerung solle in Analogie zur Dividendenbesteuerung erfolgen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 32), anders als bei § 32d Abs. 6 keine Möglichkeit besteht, für die Nachbelastung im Sinne einer Günstigerprüfung den individuelle EStSatz anzuwenden. Aus dem Urteil des FG Münster (FG Münster v. 19.2.2014 – 9 K 511/14 F, EFG 2014, 2101, rkr.) ist indes herzuleiten, dass dieser Einwand, wiewohl steuersystematisch zutreffend, noch keine Verfassungswidrigkeit der Norm begründen kann, da durch § 34a eben nur eine annähernde Belastungsgleichheit erreicht werden soll (in diese Richtung auch LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 22.3 [7/2015], mit Hinweis auf ggf. anzuwendende Billigkeitsmaßnahmen).

**Kein Abzug der Kirchensteuer bei der Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags:** Einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz hält NACKE (GStB 2008, 99 [101]) insoweit für möglich, als § 34a Abs. 3 keinen Abzug der KiSt bei der Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags vorsieht (s. Anm. 67).

### 8 3. Vereinbarkeit mit Europarecht

§ 34a ist keinen grundsätzlichen europarechtl. Bedenken ausgesetzt. Lediglich die – durch den Wortlaut nicht geregelte – Anwendung des § 34a auf grenzüberschreitende Sachverhalte wirft Zweifelsfragen auf, die durch europarechtskonforme Interpretation zu lösen sind (glA LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 30.1 [7/2015]).

9–14 Einstweilen frei.

## IV. Geltungsbereich des § 34a

### 15 1. Sachlicher Geltungsbereich

Begünstigt sind nur nicht entnommene Gewinne aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3), nicht aber die Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7). Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen unstreitig auch Einkünfte, die infolge der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder aufgrund gewerblicher Prägung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 als gewerblich gelten (vgl. PAUS, EStB 2008, 322, mit Gestaltungsüberlegung).

**2. Persönlicher Geltungsbereich**

16

Als estl. Tarifvorschrift gilt die Gewährung des gesonderten StTarifs für einbehaltene Gewinne ausschließlich für natürliche Personen als alleinige EStSubjekte (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 38; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088 f.]). Auf den Umfang der persönlichen StPfl. kommt es dabei nicht an, so dass die Regelung auch von beschränkt StPfl. bezüglich ihrer inländ. Gewinneinkünfte in Anspruch genommen werden kann (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 1; instruktiv BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2093]). Ebenso kann der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA, wenn es sich um eine natürliche Person handelt, für seinen nicht entnommenen Gewinn iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 die Thesaurierungsbegünstigung nutzen (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 2). Das Vorstehende schließt gleichwohl nicht aus, dass einzelne Segmente, wie etwa die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags sowie die an diesen geknüpften im Moment der späteren Überentnahme eintretende Nachversteuerung auch für KStSubjekte zur Anwendung gelangen können (s. Anm. 107).

Einstweilen frei.

17

**3. Anwendung des § 34a bei Auslandsbeziehungen****a) Outboundfall: Anwendung des § 34a auf ausländische Gewinne bei unbeschränkter Steuerpflicht****aa) Nach DBA steuerfreigestellte ausländische Gewinne**

18

**Inländischer Betrieb mit ausländischer Betriebsstätte:** Nach DBA stfreie Auslandsgewinne sind im zvE nicht enthalten, so dass sie nicht Gegenstand der begünstigten Besteuerung sein können (BTDrucks. 16/4841, 63; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2092]; BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 18; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 36d). Ein Antrag auf Begünstigung ist nach dem insoweit klaren Wortlaut des Gesetzes für diese nicht im zvE enthaltenen ausländ. Gewinne nicht möglich. Gleichwohl sind diese Gewinne nach hA Bestandteil des (ggf. nicht entnommenen) nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinns des inländ. Betriebs oder Mitunternehmeranteils iSv. § 34a. Dies gilt unabhängig davon, ob sie vom stpfl. inländ. Gewinn mittels direkter oder mittels indirekter Methode abgegrenzt werden, denn der Betrieb oder Mitunternehmeranteil umfasst grds. auch das einer ausländ. BS zuzuordnende BV (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 25 [2/2013]; BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 18). Werden derartige stfreie Gewinne nicht im Jahr ihrer Entstehung entnommen, unterliegt ihre spätere Entnahme (soweit nicht eine korrespondierende Einlage in das inländische BV anzunehmen ist, s. Anm. 78) der allgemeinen Verwendungsreihenfolge und kann daher zur Nachversteuerung begünstigt besteuert Gewinne des inländ. Stammhauses führen. Würde man dagegen die ausländ. BS als gesonderten Betrieb iSv. § 34a verstehen, für den mangels StPfl. des Gewinns keine Thesaurierungsbegünstigung infrage kommt, hätten spätere Entnahmen aus diesem separierten ausländ. Betrieb keine Nachversteuerung im inländ. Stammhaus zur Folge (so THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1102]).

**Steuerfreie Gewinne ausländischer Betriebe oder Mitunternehmeranteile**, die nicht Bestandteil eines inländ. Betriebs oder Mitunternehmeranteils sind, unterliegen nicht der Begünstigung des § 34a.

▶ *Kein nicht entnommener Gewinn iSv. Abs. 2*: Mangels StPflcht kann für derartige Gewinne unabhängig davon, ob sie thesauriert oder entnommen werden, kein Antrag auf Besteuerung nach § 34a gestellt werden.

▶ *Entnahmen und Einlagen*: Entnahmen aus ausländ. Betrieben oder Mitunternehmeranteilen, deren Gewinne im Inland stfrei sind und die keinen Bezug zu einer § 34a-Einheit aufweisen, führen wegen des im Bereich des § 34a verwendeten engen Betriebsbegriffs nicht zur Nachversteuerung in einem ggf. nebenher bestehenden inländ. Betrieb oder Mitunternehmeranteil, für den ein nachversteuerungspflichtiger Betrag festgestellt wurde.

▶ *Überführung und Übertragung von Wirtschaftsgütern*: Werden aus einem solchen ausländ. Betrieb oder Mitunternehmeranteil WG in einen inländ. Betrieb oder Mitunternehmeranteil überführt oder übertragen, liegen Einlagen in den inländ. Betrieb oder Mitunternehmeranteil vor, die dessen Begünstigungsvolumen nach Abs. 1 Satz 1 erhöhen bzw. insoweit eine Nachversteuerung verhindern können. Eine dies für Zwecke des § 34a ausgleichende Entnahme aus dem ausländ. BV liegt dabei nicht vor, da es sich um eine separate § 34a-Einheit handelt (REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 36d).

## 19 bb) Steuerpflichtige Auslandsgewinne

**Steuerpflichtige Auslandsgewinne**: Werden die ausländ. BSGewinne nicht freigestellt, ist das Wahlrecht des Abs. 1 Satz 1 auch bezüglich dieser Gewinne eröffnet (vgl. etwa BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - Ä/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 18; GOEBEL/UNGEMACH/SCHMIDT/SIEGMUND, IStR 2007, 877 [878]; FELLINGER, DB 2008, 1877 [1879]; JORDE/GÖTZ, BB 2008, 1032 [1036]; KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg 2008, 741; WIPPERFÜRTH, DStR 2007, 2089 [2092]; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 26 [2/2013]). Das ist der Fall, wenn

- kein DBA besteht,
- ein DBA die Anrechnungsmethode für im DBA bestimmte passive Tätigkeiten vorsieht (Aktivitätsvorbehalt) und die BS passive Einkünfte im Sinne des DBA erzielt, so dass anstelle der üblicherweise vereinbarten Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode zum Zuge kommt,
- ein DBA die Freistellung von Einkünften im Ansässigkeitsstaat davon abhängig macht, dass der Quellenstaat diese Einkünfte tatsächlich besteuert und dies nicht erfolgt oder nicht nachgewiesen wird (*subject-to-tax*- bzw. *switch-over*-Klauseln), oder
- auf die an sich nach DBA stbefreiten BSGewinne aufgrund eines unilateralen *treaty-override* nach § 50d Abs. 9 Satz 1 oder § 20 Abs. 2 AStG die Anrechnungsmethode anzuwenden ist.

**Einheitlicher Antrag**: Der Antrag auf begünstigte Besteuerung nach Abs. 1 Satz 1 bezieht sich auf den Betrieb oder Mitunternehmeranteil, zu dem die ausländ. BS gehört.

▶ *Inländischer Betrieb mit ausländischer Betriebsstätte*: Ein gesonderter Antrag für den Gewinn aus einer ausländ. BS ist weder erforderlich noch möglich; der BSGewinn fließt als unselbständiger Bestandteil in den Gewinn des Betriebs ein (KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg 2008, 741 [742]).

► *Inländischer Mitunternehmeranteil*: Mitunternehmerschaften haben immer nur einen Betrieb (vgl. GROTHERR, IWB 2007, Gr. 3 F. 3, 1489 [1498]; KÖHLER, DStR 2007, 597 [598]; BRON, IStR 2008, 14 [15]), der auch die ausländ. BS mit umfasst (KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg 2008, 741 [744]). Bezugspunkt des Wahlrechts nach Abs. 1 Satz 1 ist bei Mitunternehmerschaften mit BS im Ausland der Gewinn aus dem inländ. Mitunternehmeranteil einschließlich des anteiligen Gewinns aus der ausländ. BS.

► *Ausländischer Betrieb*: Ein Antrag nach Abs. 1 Satz 1 ist auch möglich für den im Inland stpfl. Gewinn aus einem ausländ. Betrieb. Soweit der ausländ. Betrieb inländ. BS umfasst, ist auch hier nur ein einheitlicher Antrag für den gesamten nicht entnommenen Gewinn zu stellen.

► *Ausländischer Mitunternehmeranteil*: Ist die ausländ. PersGes. einer inländ. vergleichbar (zum Rechtstypenvergleich bei ausländ. PersGes. s. OFD Frankfurt v. 15.6.2016, S 2241 A - 107 - St 213, HaufeIndex 9548963), werden dem inländ. Mitunternehmer die Ergebnisse der ausländ. PersGes. zugerechnet, für die § 34a anwendbar ist (KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg 2008, 741 [744]). Antragsgegenstand ist hierbei der Gewinn des ausländ. Mitunternehmeranteils, der ggf. auch Gewinne aus inländ. BS der ausländ. PersGes. umfassen kann.

**Anrechnung ausländischer Steuern:** Zu beachten ist, dass es aufgrund der begünstigten Besteuerung ggf. zu einem Anrechnungsüberhang bezüglich der auf den ausländ. BSGewinn erhobenen ausländ. Steuern auf die deutsche ESt kommen kann, wenn der ausländ. StSatz den Thesaurierungssteuersatz überschreitet. Unklar ist hierbei, ob der im Jahr der Gewinnentstehung nicht anrechenbare Teil der ausländ. Steuer periodenübergreifend noch im VZ der späteren Überentnahme auf die Nachsteuer angerechnet werden kann (dafür LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 28.2 [2/2013]). Um diesbezügliche Risiken zu vermeiden, sollte der Antrag auf thesaurierungsbegünstigte Besteuerung nur in dem Umfang gestellt werden, dass die sich ergebende EStLast die Anrechnung der gesamten im Ausland erhobenen Steuer ermöglicht. Zudem stellt sich die Frage, ob im Jahr der Nachversteuerung auch Steuern des Quellenstaats auf den laufenden Gewinn auf die Nachsteuer anrechenbar sind (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 28.2 [2/2013], mit zutreffendem Hinweis auf gesetzgeberischen Nachbesserungsbedarf).

**Intransparente Behandlung im Quellenstaat:** Interessante Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet § 34a uU im Fall subjektiver Qualifikationskonflikte. Wird eine nach deutschem StRecht als PersGes. einzuordnende ausländ. Gesellschaft (zum Rechtstypenvergleich bei ausländ. PersGes. s. OFD Frankfurt v. 15.6.2016 – S 2241 A - 107 - St 213, HaufeIndex 9548963) im Quellenstaat als Körperschaft behandelt, erfolgt die inländ. Besteuerung im Inland ansässiger Gesellschaften dennoch als Mitunternehmer einer transparent zu steuernden PersGes. (keine Qualifikationsverketzung bei intransparenter Besteuerung im Quellenstaat, BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BStBl. II 2014, 760). Soweit im Inland nach dem anzuwendenden Methodenartikel keine Freistellung der Einkünfte erfolgt, kann die vom Quellenstaat erhobene KSt nach § 34c Abs. 1 bzw. 2 iVm. Abs. 6 auf die deutsche ESt angerechnet oder bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden. Dagegen kann bei späterer Ausschüttung des Gewinns die hierauf im Quellenstaat ggf. erhobene Quellensteuer nicht im Inland angerechnet oder abgezogen werden, da wegen der transparenten Besteuerung in Deutschland die Ausschüttung lediglich als strechtl. nicht relevante Entnahme behandelt und damit nicht besteuert wird (BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258). Würde in diesem Fall jedoch ein Antrag nach Abs. 1 Satz 1 für den in der ausländ. PersGes. erzielten und zunächst nicht ent-

nommenen Gewinn gestellt, würde (1) im Jahr der Gewinnentstehung die ausländ. KSt auf die Thesaurierungssteuer angerechnet werden (hierbei ist ggf. auf die Vermeidung von Anrechnungsüberhängen zu achten, wenn der KStSatz im Ausland den Thesaurierungssteuersatz von 28,25 % übersteigt) und (2) im Jahr der Ausschüttung die Quellensteuer auf die nunmehr im Inland anfallende Nachsteuer angerechnet (GOEBEL/UNGEMACH/SCHMIDT/SIEGMUND, IStR 2007, 877 [880]).

### cc) Grenzüberschreitende Überführung bzw. Übertragung von Wirtschaftsgütern

#### 20 (1) Transfers innerhalb eines Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils

**Enger Betriebsbegriff:** Die bei § 34a vorherrschende Orientierung an einem engen Betriebsbegriff gilt auch im Fall grenzüberschreitender Überführungen und Übertragungen von WG. Dabei ist allerdings zwischen Überführungen und Übertragungen zwischen mehreren Betrieben bzw. Mitunternehmeranteilen des Stpfl. einerseits und grenzüberschreitenden Überführungen innerhalb eines Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils andererseits zu unterscheiden.

**Überführung in ausländische Betriebsstätte:** Bei grenzüberschreitenden Überführungen innerhalb eines Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils erscheint es wegen der betriebs- bzw. mitunternehmeranteilsbezogenen Ausgestaltung des § 34a zunächst einleuchtend, Stammhaus und BS – wie im reinen Inlandsfall auch – stl. als eine Einheit zu behandeln, woraufhin sich derartige Transfers nicht auswirken (SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1813]). Diese Überlegung legt es nahe, die vorgenannten Überführungen nicht als Entnahme und Einlage, sondern vielmehr als Verbringen innerhalb des jeweiligen Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils zu begreifen.

► *Entnahmen nach § 4 Abs. 1 Sätze 3, 4:* Dies erweist sich allerdings insoweit als problematisch, als der Gesetzgeber in § 4 Abs. 1 Sätze 3, 4 einen inlandsbezogenen Betriebsbegriff vertritt und bezüglich der vorgenannten Sachverhalte eine gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 mit dem gemeinen Wert anzusetzende Entnahme fingiert. Im Grundsatz folgt daraus zum einen der Ausweis eines (fiktiven) Gewinns, für welchen, weil er zugleich als entnommen gilt, die Thesaurierungsbegünstigung nicht in Anspruch genommen werden kann. Zum anderen ist zudem eine Entnahme auch in Höhe des Buchwerts zu berücksichtigen, welche, soweit eine Überentnahme und ein entsprechender nachversteuerungspflichtiger Betrag vorliegen, eine Nachversteuerung auslösen kann (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1094]). Dieses Erg. erscheint indes unbillig, da das betreffende WG den Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil gar nicht verlassen hat (CREZELIUS, FS Reiß, 2008, 399 [408]), und ist zudem europarechtlich fragwürdig. Auch wird gegen dieses Erg. eingewendet, dass § 4 Abs. 1 Sätze 3, 4 einerseits und § 34a andererseits unterschiedlichen Zielsetzungen dienen (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1094]), und schließlich könne die Nachversteuerung immer noch durch die spätere tatsächliche Entnahme des betreffenden WG aus der ausländ. BS ausgelöst werden (STEIN in LÜDICKE, Unternehmensteuerreform 2008 im internationalen Umfeld, 2008, 75 [82 f.]). Die FinVerw. scheint diesen Bedenken zu entsprechen und vertritt die Auffassung, dass sich die Überführung eines WG von einer inländ. in eine ausländ. BS nicht auf den Gewinn des Gesamtunternehmens auswirke, da der Entnahme aus dem inländ. Stammhaus eine korrespondierende Einlage in die ausländ. BS gegenüberstehe (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 35). Diese Formulie-

rung ist aber uE nicht dahingehend zu verstehen, dass der durch die Überführung entstehende Entstrickungsgewinn nicht begünstigt besteuert werden kann; vielmehr ist die sich ergebende Gewinnerhöhung gerade in vollem Umfang begünstigt besteuert, weil sich Entnahmen und Einlagen gegeneinander aufheben (so auch LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 27.1 [2/2013]). Das Vorliegen der (fiktiven) Entnahme mindert also weder den (aufgrund der Entstrickung erhöhten) nicht entnommenen Gewinn, noch führt sie zu einer Nachversteuerung nach Abs. 4 (NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 13 [17 f.]); FELLINGER, DB 2008, 1877 [1882]; GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [748]). Gleichwohl ist die Formulierung im BMF-Scheiben nicht zweifelfrei und lässt ggf. auch eine anderslautende Lesart zu (so etwa WENDT, Stbg 2009, 1).

► *Ausgleichsposten nach § 4g*: Wird der Entstrickungsgewinn durch Bildung eines Ausgleichspostens auf mehrere Jahre verteilt, kann der jeweilige durch Auflösung des Ausgleichspostens entstehende Gewinn thesaurierungsbegünstigt besteuert werden (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 25 [2/2013]).

► *Überführung in inländisches Stammhaus*: Die hier vertretene Auffassung impliziert *vice versa*, dass bei Überführung eines WG von einer ausländ. in eine inländ. BS nach § 4 Abs. 1 Satz 8 kein Entnahmepotential generiert wird, weil auch hier (fiktive) Einlagen und Entnahmen innerhalb desselben Betriebs oder Mitunternehmeranteils vorliegen, die sich ausgleichen. Konsequenterweise muss dann allerdings auch eine Einlage in die ausländ. BS, der keine neutralisierende Entnahme aus dem inländ. Stammhaus gegenübersteht, Entnahmepotential schaffen (NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 13 [18]; glA LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 27.2 [2/2013]).

## (2) Transfers zwischen mehreren Betrieben bzw. Mitunternehmeranteilen 21

**Steuerentstrickung:** Transferiert ein Stpfl. ein WG aus seinem inländ. Betrieb in einen anderen ihm gehörenden Betrieb im Ausland, so wird dies, dem engen Betriebsbegriff folgend, als Entnahme aus dem inländ. Betrieb, gefolgt von einer Einlage in den ausländ. Betrieb beurteilt. Eine Zusammenfassung beider Betriebe für Zwecke des § 34a ist – wie auch bei reinen Inlandsvorgängen – nicht zulässig (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 37; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2008, 3995 [4007 f.]; FELLINGER, DB 2008, 1877 [1882]). Die Bewertung des Transfers erfolgt hierbei nach § 6 Abs. 5 Satz 1 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 4, 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 mit dem gemeinen Wert und führt zur Besteuerung der dem WG inwohnenden stillen Reserven. Europarechtlich erscheint dies wegen des fehlenden Verweises auf § 4g höchst fragwürdig; s. § 6 Anm. 1505.

**Entnahme des Entstrickungsgewinns:** Anders als bei der Überführung in eine ausländ. BS desselben Betriebs kann bei Überführung in einen anderen Betrieb der zum Ausweis gelangende Gewinn – vorbehaltlich dies kompensierender anderweitiger Einlagen – nicht dem Thesaurierungssteuersatz unterworfen werden, da nach dem engen Betriebsbegriff des § 34a eine tatsächliche Entnahme aus dem Ursprungsbetrieb und nicht lediglich ein Transfer innerhalb desselben Betriebs vorliegt. Dieses Erg. ist uE allerdings unbefriedigend, da zumindest in den Fällen, in denen eine durch die Entnahme ausgelöste Nachversteuerung durch die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags unterdrückt werden könnte, auch eine Thesaurierungsbegünstigung für die durch die Entnahme bewirkten Gewinne möglich sein müsste. Dies fußt auf der Überlegung, dass für eine logische Sekunde der aus der Entnahme resultierende Gewinn thesauriert und ein entsprechender nachversteuerungspflichtiger Betrag erzeugt

würde, sich sodann wegen der Entnahme des WG eine Überentnahme und damit eine Nachversteuerung einstellte, welche anschließend durch Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach Abs. 5 Satz 2 vermieden würde. Dem steht allerdings Abs. 4 Satz 1 entgegen, welcher für das Entstehen einer Nachversteuerung auf den gesondert festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrag des vorangegangenen VZ abstellt (NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 13 [18]).

**Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags:** Auch bei Überführung eines WG in einen ausländ. Betrieb desselben Stpfl. kann der nachversteuerungspflichtige Betrag nach Abs. 5 Satz 2 übergehen. Im Grundsatz sollte dies immer dann möglich sein, wenn § 34a auf die Gewinne des Auslandsbetriebs anwendbar ist und es folglich dort auch zu einem originären, dh. durch Gewinnthesaurierung erzeugten nachversteuerungspflichtigen Betrag kommen kann. Dies wird man zumindest dann verneinen müssen, wenn die im Ausland erzielten Gewinne im Inland nicht der Besteuerung unterliegen, sei es bei unbeschränkter StPfl. wegen eines DBA mit Freistellungsmethode, sei es infolge einer lediglich beschränkten inländ. StPfl. (idS auch BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 18, wonach stfreie Gewinnanteile einer BS nicht Gegenstand der Thesaurierungsbegünstigung sein können). Bei unbeschränkter StPfl. und Geltung der Anrechnungsmethode sind die im Ausland erzielten Gewinne dagegen Bestandteil der inländ. StBemessungsgrundlage und damit einer Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung zugänglich, so dass im ausländ. Betrieb die originäre Entstehung eines nachversteuerungspflichtigen Betrags vorstellbar und folglich auch eine Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags aus einem anderen Betrieb dorthin zulässig ist (NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 13 [18]).

### b) Inboundfall: Anwendung des § 34a bei beschränkter Steuerpflicht

#### 22 aa) Nicht entnommener Gewinn aus inländischer Betriebsstätte

**Grundsätzliche Anwendbarkeit:** § 34a gilt auch für beschränkt Stpfl., da § 50 diesbezüglich keine Einschränkung vorsieht (s. Anm. 16).

**Im Inland steuerpflichtiger Gewinn:** Im Inboundfall kann der ausländ. (Mit-)Unternehmer das Wahlrecht nach Abs. 1 Satz 1 nur für den aufgrund der beschränkten StPfl. (§ 49 Abs. 1 Nr. 1–3) im Inland stpfl., nicht entnommenen Gewinn ausüben. Die Anwendung des § 34a ist damit auf Gewinne aus inländ. BS beschränkt (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 3, 36).

► *Ausländischer Betrieb oder Mitunternehmeranteil mit inländischer Betriebsstätte:* Im Ansässigkeitsstaat erzielte Gewinne sind nicht Gegenstand des Antrags nach Abs. 1 Satz 1, obwohl der Betrieb oder Mitunternehmeranteil, für den der Antrag gestellt wird, im Grundsatz nicht nur die inländ. BS, sondern insbes. auch das ausländ. Stammhaus umfasst. Auch für die Frage, welcher Teil des Gewinns als nicht entnommen gilt und damit begünstigt besteuert werden kann, ist nur auf das Vermögen der inländ. BS abzustellen (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 3, 36). Dasselbe gilt bezüglich der Frage, ob Überentnahmen vorliegen, die eine Nachversteuerung auslösen: Auch hier ist ausschließlich auf Entnahmen und Einlagen aus der bzw. in die inländ. BS abzustellen (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 36, 38; aA KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, StuB 2008, 741 [746]).

► *Ausschließlich inländischer Betrieb oder Mitunternehmeranteil:* Unterhält der beschränkt Stpfl. einen (ausschließlich) inländ. Betrieb, so ist der nicht entnomme-

ne Gewinne dieses Betriebs in vollem Umfang nach § 34a begünstigt. Dasselbe gilt für einen inländ. Mitunternehmeranteil eines beschränkt Stpfl. In diesen Fällen unterscheidet sich die Anwendung des § 34a insoweit nicht von derjenigen bei unbeschränkter StPfl.

► *Inländischer Betrieb oder Mitunternehmeranteil mit ausländischer Betriebsstätte:* Soweit zu einem inländ. Betrieb oder Mitunternehmeranteil eines beschränkt Stpfl. ausländ. BS zählen, ist für diese kein Antrag auf Thesaurierungsbegünstigung möglich, da die jeweiligen Gewinne im Inland nicht der beschränkten StPfl. unterliegen (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 29.1 [2/2013]).

**Besteuerung im Ansässigkeitsstaat:** Stellt der Ansässigkeitsstaat die in der deutschen BS erzielten Gewinne aufgrund eines DBA frei, führt die thesaurierungsbegünstigte Besteuerung dieser Gewinne nach § 34a zu einer temporären Reduktion der inländ. StBelastung. Dagegen ist der Antrag nach Abs. 1 Satz für den inländ. Gewinn bei Anwendung der Anrechnungsmethode im Ansässigkeitsstaat des beschränkt Stpfl. nur dann sinnvoll, wenn der EStSatz im Ansässigkeitsstaat höher ist als die inländ. Thesaurierungsbelastung, durch den Antrag also kein Anrechnungsvolumen verloren geht (KESSLER/JÜNGLING/PFUHL, Ubg 2008, 741 [744]). Zu beachten ist zudem, dass der Ansässigkeitsstaat regelmäßig keine Anrechnung der deutschen Nachsteuer auf die ausländ. ESt zulassen wird.

#### bb) Grenzüberschreitende Überführung bzw. Übertragung von Wirtschaftsgütern

23

**Einlagen bzw. Entnahmen:** Im Inboundfall stellen Überführungen und Übertragungen zwischen der inländ. BS und dem ausländ. Stammhaus oder einem anderen in- oder ausländ. BV des beschränkt Stpfl. Entnahmen bzw. Einlagen dar, die sich auf die Höhe des nicht entnommenen Gewinns auswirken bzw. zu einer Nachversteuerung führen können.

**Innerbetriebliche Transfers** zwischen dem ausländ. Stammhaus und der inländ. BS sind Entnahmen bzw. Einlagen, da nur das der inländ. BS zuzurechnende BV für die Anwendung des § 34a relevant ist. Die korrespondierenden Entnahmen und Einlagen beim ausländ. Stammhaus bleiben für Zwecke des § 34a unberücksichtigt. Die inländ. BS wird daher insoweit einem eigenständigen Betrieb gleichgestellt.

► *Überführung in ausländisches Stammhaus* ist (fiktive) Entnahme iSv. § 4 Abs. 1 Sätze 3, 4 aus der inländ. BS und führt aufgrund der Bewertung mit dem gemeinen Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 zu einem entsprechenden Entstrickungsgewinn in Höhe der dem überführten WG innewohnenden stillen Reserven. Anders als im Fall eines unbeschränkt Stpfl. liegt hier für Zwecke des § 34a keine korrespondierende Einlage in das ausländ. Stammhaus vor, da dieses von § 34a grds. nicht betroffen ist (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 36). Derartige Entnahmen führen daher dazu, dass, soweit keine anderweitigen Einlagen in die inländ. BS erfolgt sind, der Entstrickungsgewinn – weil als entnommen geltend – nicht nach § 34a begünstigt besteuert werden kann.

► *Überführung in inländische Betriebsstätte* ist (fiktive) Einlage iSv. § 4 Abs. 1 Satz 8 in die inländ. BS, ohne dass eine korrespondierende Entnahme für Zwecke des § 34a vorliegt. Derartige Einlagen können damit anderweitige Entnahmen aus der inländ. BS ausgleichen und infolgedessen eine Nachversteuerung verhindern oder bei Vorliegen anderer Entnahmen zu einer Erhöhung des begünstigt steuerbaren Gewinns der inländ. BS beitragen (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 30 [2/2013]).

**Betriebsübergreifende Transfers** zwischen der inländ. BS und einem anderen in- oder ausländ. Betrieb oder Mitunternehmeranteil sind in der inländ. BS für die Anwendung des § 34a relevante Einlagen bzw. Entnahmen. Soweit der andere betroffene Betrieb oder Mitunternehmeranteil im Inland liegt, führt der Transfer auch hier zu Entnahmen bzw. Einlagen, die ggf. bei diesem Betrieb oder Mitunternehmeranteil für die Anwendung von § 34a eine Rolle spielen können.

## V. Verhältnis des § 34a zu anderen Vorschriften

### 24 1. Verhältnis zu § 32a

**Begünstigungsbetrag:** Gemäß Abs. 1 Satz 1 sind die einbehaltenen Gewinne zwar im zvE enthalten, unterfallen jedoch nicht der allgemeinen Tarifvorschrift des § 32a, sondern unterliegen einem besonderen proportionalen StStz von 28,25 %. Damit korrespondiert § 32a Abs. 1 bzw. Abs. 5: Die tarifliche ESt bemisst sich nach dem zvE und ist nach der jeweiligen Tarifformel zu berechnen, allerdings vorbehaltlich bestimmter Tarifvorschriften, zu denen ua. § 34a zählt. Folglich ist das zvE in einen nach § 32a und einen nach § 34a zu besteuern den Teil aufzuspalten und sodann die betreffende Tarifvorschrift auf den jeweiligen Teilbetrag anzuwenden (vgl. LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 19 [7/2015]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 16). Die tarifliche ESt iSv. § 32a Abs. 1 bzw. Abs. 5 ergibt sich anschließend aus der Addition der einzelnen StBeträge (vgl. BODDEN, FR 2012, 68 [72]). Ein ProgrVorb. nach § 32b ist für die § 34a unterfallenden Gewinne nicht vorgesehen (vgl. REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 16). Dies hat zur Folge, dass, weil sich durch die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung das gem. § 32a zvE um die einbehaltenen Gewinne vermindert, insoweit eine Progressionsmilderung (vgl. SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1806]) und damit eine weitere (mittelbare) Begünstigung durch die Inanspruchnahme von § 34a eintritt. KRANE/CZISZ (GStB 2008, 302 [305]) befürworten daher die Ermittlung der ESt für das übrige zvE unter Berücksichtigung eines ProgrVorb. für die thesaurierungsbegünstigten Einkünfte, auch weil § 34a keine § 34 Abs. 3 Satz 3 entsprechende Regelung enthält, wonach auf das verbleibende zvE die allgemeinen Tarifvorschriften anzuwenden sind. Zwar sind derlei gesetzessystematische Unabgestimmtheiten zu kritisieren, gleichwohl lässt sich daraus nicht eine Art „automatischer“ ProgrVorb. herleiten; hierfür hätte es vielmehr einer expliziten Anordnung in § 32b bedurft (im Erg. ebenso LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 19 [7/2015]; wohl auch BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 23).

**Nachversteuerungsbetrag:** Der Nachversteuerungsbetrag ist nicht Bestandteil des zvE (vgl. BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 27; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 16). Der Nachversteuerungsbetrag unterliegt weder den allgemeinen Tarifvorschriften noch ist über einen ProgrVorb. nachzudenken. Systematisch ergibt sich dies aus dem Umstand, dass der Nachversteuerungsbetrag nicht Bestandteil des Gewinns des VZ der Überentnahmen ist, folglich nicht in das zvE eingehen kann, sondern vielmehr eine Bemessungsgrundlage eigener Art ist. Insofern bedarf es hierfür, anders als bei den Kapitalerträgen iSd. § 32d Abs. 1, keiner § 2 Abs. 5b vergleichbaren Regelung. Gemäß Abs. 3 Satz 4 beträgt der anzuwendende EStStz 25 %. Die ESt auf den Nachversteuerungsbetrag gehört ausweislich des Verweises auf § 34a in § 32a Abs. 1 Satz 2 gleichwohl zur tariflichen ESt.

## 2. Verhältnis zu § 34

25

**Verhältnis zu § 34 Abs. 1:** Eine kumulative Anwendung der Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 und der Tarifiermäßigung nach § 34a, wie sie etwa für thesaurierte Veräußerungsgewinne iSd. § 16 in Frage kommt, ist gesetzessystematisch nicht ausgeschlossen, erweist sich jedoch insoweit als wirkungslos, als angesichts des durch § 34a bewirkten proportionalen StSatzes eine durch § 34 Abs. 1 intendierte Progressionsglättung weder geboten noch wirksam ist (vgl. BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2092]). Zwar sieht § 34 Abs. 1 im Unterschied zu § 34a kein Wahlrecht zur Inanspruchnahme vor, wenn aber – wie beschrieben – § 34a die Fünftelregelung leerlaufen lässt, dann entspricht dies einem faktischen Wahlrecht zur Inanspruchnahme der einen oder der anderen Regelung. Richtigerweise gewährt die FinVerw. daher ein Wahlrecht zur Inanspruchnahme von § 34 Abs. 1 oder 34a (vgl. BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 6; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 20). Da gem. § 34a Abs. 1 Satz 1 die thesaurierten Gewinne „ganz oder teilweise“ dem proportionalen StSatz von 28,25 % unterworfen werden können, ist es uE auch zulässig, nur für einen Teil des Veräußerungsgewinns die Thesaurierungsbegünstigung und für den anderen Teil die Fünftelregelung gem. § 34 Abs. 1 zu beantragen (vgl. PAUS, EStB 2008, 322 [323]; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 20 [7/2015]).

**Verhältnis zu § 34 Abs. 3:** Gemäß § 34a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 ist die Anwendung von § 34 Abs. 3 bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung ausgeschlossen. Die Reichweite dieses Begünstigungsausschlusses ist allerdings umstritten; s. Anm. 38.

## 3. Verhältnis zu § 34b

26

Eine gesetzliche Regelung zum Rangverhältnis von § 34b, der eine StSatzermäßigung bei außerordentlichen Holznutzungen ermöglicht, und der Thesaurierungsbegünstigung besteht nicht. Nach Auffassung der FinVerw. hat der Stpfl. ein Wahlrecht, welche der Regelungen er in Anspruch nehmen möchte; eine kumulative Anwendung ist demnach ausgeschlossen (vgl. BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 6; zust. REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 20; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 20 [7/2015]; LEY, Ubg 2008, 13 [14]; uE fraglich angesichts des Gesetzeswortlauts, der anders als bezüglich § 34 Abs. 3 die parallele Anwendung von § 34b nicht ausschließt).

## 4. Verhältnis zu § 34c

27

**Anrechnung ausländischer Steuern:** Werden im Inland stpfl. Gewinne ausländ. BS, Betriebe oder Mitunternehmeranteile nach § 34a begünstigt besteuert (s. Anm. 19), ist die im Jahr der Gewinnentstehung im Ausland festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländ. Steuer nach § 34c Abs. 1 auf die deutsche ESt anzurechnen, die auf die Einkünfte aus dem jeweiligen Staat entfällt. Anrechnungshöchstbetrag ist gem. § 34c Abs. 1 Satz 1 die auf die ausländ. Einkünfte eines Staats entfallende deutsche ESt (*per-country-limitation*). Diese ergibt sich gem. § 34c Abs. 1 Satz 2 durch Anwendung des durchschnittlichen inländ. StSatzes auf die ausländ. Einkünfte aus dem jeweiligen Staat, wobei die Ermittlung des durchschnittlichen StSatzes unter Berücksichtigung (ua.) des § 34a erfolgt. Im Erg. bedeutet dies, dass sich der An-

rechnungshöchstbetrag infolge der Thesaurierungsbegünstigung reduziert, denn durch den geringeren Thesaurierungssteuersatz vermindert sich der durchschnittliche StSatz im Vergleich zur ausschließlichen Besteuerung mit dem Normaltarif. Hierdurch uU entstehende Anrechnungsüberhänge können ggf. vermieden werden, wenn der Antrag auf einen Teil des nicht entnommenen Gewinns begrenzt wird (s. Anm. 19).

**Anrechnung auf Nachsteuer:** Unklar ist jedoch, inwieweit auf eine Nachsteuer bezüglich eines Nachversteuerungsbetrags, der auf eine begünstigte Besteuerung von Gewinnen aus ausländ. BS zurückzuführen ist, im Jahr der späteren Überentnahme ausländ. Steuern angerechnet werden können.

▶ *Anrechnungsüberhänge:* Dies gilt zum einen bezüglich der Frage, ob im Jahr der ursprünglichen Gewinnentstehung entstandene Anrechnungsüberhänge periodenübergreifend noch im Jahr der späteren Überentnahme auf die Nachsteuer angerechnet werden können; hierzu s. Anm. 19.

▶ *Ausländische Steuern auf Gewinne des Entnahmejahres:* Zum anderen ist unklar, inwieweit im Überentnahmejahr ausländ. Steuern, die in diesem Jahr auf den laufenden Gewinn in einer ausländ. BS, deren Gewinn in Vorjahren thesaurierungsbegünstigt besteuert wurde, erhoben werden, auf die Nachsteuer angerechnet werden können. Dies könnte von Bedeutung sein, wenn in dem betreffenden Jahr anderenfalls, zB wegen Verlusten aus anderen Einkommensquellen, kein ausreichendes Anrechnungspotential für diese ausländ. Steuern vorhanden ist. Zunächst ist festzustellen, dass § 34c trotz grundsätzlichen Einbezugs von § 34a hierfür keine Regelung vorsieht (zu Recht krit. LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 28.2 [2/2013]). Zudem dürfte es jedenfalls in Fällen, in denen sowohl inländ. als auch ausländ. Gewinne thesaurierungsbegünstigt besteuert wurden, kaum gelingen, eine Zuordnung der Nachsteuer zu den Gewinnen der ausländ. BS vorzunehmen. Dieses Problem würde noch verschärft, wenn Gewinne aus BS in unterschiedlichen ausländ. Staaten begünstigt besteuert wurden. Aber selbst wenn der Stpfl. im Ausnahmefall ausschließlich über einen ausländ. Betrieb verfügt, dessen Gewinn in Vorjahren begünstigt besteuert wurde, bliebe das Problem bestehen, dass die spätere entnahmebedingte Nachsteuer nicht durch Gewinne des Überentnahmejahres, sondern durch die zuvor begünstigt besteuerten Gewinne verursacht wurde. Nach allem erscheint eine Anrechnung ausländ. Steuern auf die Nachsteuer de lege lata als höchst zweifelhaft.

▶ *Erhöhung des durchschnittlichen Steuersatzes fraglich:* Aus denselben Gründen erscheint es auch fraglich, ob die Nachsteuer im Jahr der Überentnahme zu einer Erhöhung des durchschnittlichen inländ. StSatzes iSv. § 34c Abs. 1 Satz 2 führt, denn die Nachsteuer ist gerade keine ESt auf das zVE des Nachversteuerungsjahres, sondern eine nachträgliche Steuer auf zunächst thesaurierte Gewinne aus Vorjahren.

**Im Ausland intransparente Personengesellschaft:** Zur Anrechnung der ausländ. KSt im Fall subjektiver Qualifikationskonflikte s. Anm. 19.

## 28 5. Verhältnis zu § 35

Gemäß § 35 Abs. 1 Satz 1 erfolgt eine typisierende Anrechnung der GewSt auf die tarifliche ESt, soweit diese anteilig auf die im zVE enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt. Der Ermäßigungshöchstbetrag ermittelt sich als Summe der positiven gewerblichen Einkünfte/Summe aller positiven Einkünfte  $\times$  geminderte tarifliche Steuer (§ 35 Abs. 1 Satz 2).

**Veranlagungszeitraum der Thesaurierung:** Die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung wirkt sich nicht auf die Höhe der gewerblichen Einkünfte, sondern nur auf den für die einbehaltenen Gewinne zur Anwendung gelangenden StSatz und damit auf die tarifliche ESt aus (s. Anm. 24). Für die Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags bedeutet dies zum einen, dass auch die einbehaltenen Gewinne in die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte und in die Summe aller positiven Einkünfte eingehen (vgl. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187, Tz. 15; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 21.1 [7/2015]), zum anderen, dass die Thesaurierungssteuer im Multiplikator „geminderte tarifliche Steuer“ enthalten ist (vgl. REIß in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 29; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 21.1 [7/2015]). Dabei bezieht sich die „Minderung“ ausweislich § 35 Abs. 1 Satz 4 nicht auf § 34a; vielmehr ist die Thesaurierungssteuer Bestandteil der „normalen“ tariflichen ESt.

**Veranlagungszeitraum der Nachversteuerung:** Der Nachversteuerungsbetrag ist nicht Bestandteil des Gewinns und geht daher weder in die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte noch in die Summe aller positiven Einkünfte ein, gleichwohl gehört die ESt auf den Nachversteuerungsbetrag zur tariflichen ESt (vgl. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187, Tz. 15; U. FÖRSTER, DB 2007, 760 [764]). Letzteres ergibt sich gesetzssystematisch, da die ESt auf den Nachversteuerungsbetrag gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 zur tariflichen ESt gehört. Es ist zudem steuersystematisch gerechtfertigt, da die entnommenen Gewinne im Gewinnentstehungsjahr zwar der GewSt unterlegen haben, estl. sich jedoch infolge des Thesaurierungssteuersatzes nur ein entsprechend geringer Ermäßigungshöchstbetrag ergeben hat (vgl. U. FÖRSTER, DB 2007, 760 [764]). Im Jahr der Nachversteuerung wird nunmehr die Anrechnung der GewSt auf die zweite durch diese Gewinne hervorgerufene estl. Belastung ermöglicht (ebenso LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 21.1 [7/2015]). Dabei ist nicht zu verkennen, dass insoweit nicht die durch die ursprünglichen Gewinne verursachte GewSt, sondern die GewSt anderer Gewinne angerechnet wird (krit. und daher für eine Kürzung der tariflichen ESt um die Nachsteuer eintretend BLAUFUS/HECHTNER/HUNSDOERFER, BB 2008, 80 [86]).

## 6. Verhältnis zu § 37

29

Gemäß § 37 Abs. 3 Satz 5 bleibt die StErmäßigung nach § 34a bei der Festsetzung der Vorauszahlungen außer Ansatz. Folge ist, dass die EStVorauszahlungen (ebenso die daran gem. § 1 Abs. 4, § 3 Abs. 1 Nr. 2 SolZG anknüpfenden Vorauszahlungen zum SolZ) erhöht ausfallen, woraufhin sich bei einer entsprechend erhöhten Entnahme zur Entrichtung der Vorauszahlungen das Begünstigungsvolumen iSv. § 34a reduziert (vgl. THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1104]). Während der Gesetzgeber dies mit der Überlegung rechtfertigt, dass der Begünstigungsumfang erst nach Ablauf des jeweiligen VZ bestimmbar und antragsgebunden sei (vgl. BTDrucks. 16/4841, 65), werden im Schrifttum – uE zutreffend – eher fiskalische Gründe vermutet (vgl. THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1104]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 11).

30 7. Verhältnis zu § 7 GewStG

Da es sich bei § 34a um eine estl. Tarifvorschrift handelt, wirkt sich die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nicht auf den Gewinn aus dem Gewerbebetrieb und folglich auch nicht auf den Gewerbeertrag gem. § 7 GewStG aus (vgl. LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 21.0 [7/2015]). Der gesamte Gewinn unterliegt daher, unabhängig von seiner Verwendung, der GewSt. Der spätere Nachversteuerungsbetrag ist zwar eine estl. Bemessungsgrundlage eigener Art, jedoch nicht Bestandteil des (gewerblichen) Gewinns. Er findet folglich keinen Eingang in den Gewerbeertrag und unterliegt nicht der GewSt (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 35 Rn. 5). Systematisch ist dies gerechtfertigt, da der einbehaltene Gewinn ja bereits im Erhebungszeitraum seiner Entstehung vollständig im Gewerbeertrag enthalten war.

31–35 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Ausübung des Wahlrechts und Steuersatz**

**I. Sondertarif für Gewinne als Bestandteil des zu versteuernden Einkommens (Abs. 1 Satz 1)**

36 1. Nicht entnommene Gewinne als Bestandteil des zu versteuernden Einkommens

**Im zu versteuernden Einkommen enthaltener nicht entnommener Gewinn:** Gemäß Abs. 1 Satz 1 können auf Antrag des Stpfl. im zvE enthaltene nicht entnommene Gewinne iSd. Abs. 2 mit einem StSatz iHv. 28,25 % versteuert werden, wobei bestimmte thesaurierte Gewinne, die bereits anderen Begünstigungen unterliegen haben, auszunehmen sind. § 34a knüpft an das zvE als Bemessungsgrundlage für den StTarif an und begünstigt dabei, dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes zufolge, die nicht entnommenen Gewinne nicht in ihrer absoluten Höhe, sondern nur insoweit, als sie noch im zvE enthalten sind. Dies bedeutet, dass die nicht entnommenen Gewinne, anders als die Kapitalerträge iSv. § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5, in die Berechnungsgrößen Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte und Einkommen eingehen, woraus zweierlei folgt:

**Verlustausgleich/-vortrag, Sonderausgaben:** Erstens gilt, dass auch die nicht entnommenen Gewinne durch einen horizontalen und vertikalen Verlustausgleich, einen Verlustvortrag nach § 10d – ein Verlustrücktrag scheidet gem. § 10d Abs. 1 Satz 2 aus – (s. auch Anm. 116) sowie durch die Abzüge gem. § 2 Abs. 3 bis 5 geschmälert werden (können), so dass sich der im zvE enthaltene Betrag der tarifbegünstigt zu versteuernden Gewinne entsprechend verringert.

hM BFH v. 20.3.2017 – X R 65/14, BFH/NV 2017, 1233; BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - a/07/1000, BStBl. I 2008, 838, Tz. 1; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 15, 17; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 36; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 10 (3/2015); NIEHUS/WILKE, FR 2016, 366 (367); BODDEN, FR 2012, 68 (69 ff.); FELLINGER, DB 2008, 1877; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 (1806); WACKER, FR 2008, 605 (606 f.) mit Beispiel; WENDT, DStR 2009, 406 (407), allerdings anders bezüg-

lich des Verlustvortrags; aA BÄUMER, DStR 2007, 2089 (2091); DÖRFLER in LBP, § 34a Rn. 9, 180 (11/2010); ebenso früher hier bis Lfg. 239, Anm. 30 f. – Stand Januar 2010 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Dies gilt jedenfalls dann ohne Einschränkung, wenn die Einkünfte des betreffenden VZ ausschließlich aus nicht entnommenen Gewinnen iSv. § 34a bestehen.

**Reihenfolgeproblem:** Zweitens ist zu klären, welche Einkünfte von einem Verlustausgleich bzw. -abzug sowie von Abzügen iSv. § 2 Abs. 3 bis 5 betroffen sind, wenn innerhalb eines VZ nicht entnommene Gewinne mit tarifbesteuerten oder anderen Tarifbegünstigungen unterliegenden Einkünften zusammentreffen.

► *Meistbegünstigung bei Zusammentreffen mit normaltarifierten Einkünften:* Bei Existenz auch nicht tarifbegünstigter Einkünfte stellt sich die Frage, ob die vorgenannten Abzüge quotall entsprechend auch von den nicht entnommenen Gewinnen oder vielmehr vorrangig von den tarifbesteuerten Einkünften abzuziehen sind. Letzteres erscheint im Sinne einer Meistbegünstigung sowohl bezüglich der Abzüge nach § 2 Abs. 3 bis 5 (vgl. REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 15; NIEHUS/WILKE, FR 2016, 366 [367]; SÖFFING, DStZ 2008, 471 [472]; zur vergleichbaren Fragestellung bei § 34 BFH v. 2.9.2008 – X R 15/06, BFH/NV 2009, 138; R 34.1 EStR 2012) als auch eines Verlustausgleichs bzw. -vortrags gerechtfertigt (vgl. REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 17; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 16.1 [7/2015]; NIEHUS/WILKE, FR 2016, 366 [367]; BODDEN, FR 2012, 68 [69 f.]; LEY, Ubg 2008, 13 [14]; SÖFFING, DStZ 2008, 471 [472]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 36; zum vertikalen Verlustausgleich bei § 35 EStG aF BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694). Sofern einer solchen Meistbegünstigung innerhalb der Ermittlung des zVE entgegenhalten wird, dass eine solche nach dem Gesetzeszweck nicht erforderlich sei, weil § 34a Personenunternehmen in vergleichbarer Weise wie das Einkommen einer KapGes. tariflich belasten wolle, auf Ebene der KapGes. die stl. Belastung aber unabhängig von steuermindernden persönlichen Merkmalen des Anteilseigners erfolge und zudem sämtliche Aktivitäten der KapGes. miteinander verrechnet würden (so WENDT, DStR 2009, 406 [408]), ist dem uE nicht zu folgen, da die Überlegung auf der Gesellschaftsebene verweilt, nicht aber, wie es für einen vollständigen Vergleich erforderlich wäre, die Gesellschafterebene mit einbezieht. Berücksichtigt man indes auch die Gesellschafterebene im Fall der KapGes., so zeigt sich, dass die thesaurierten Gewinne der Gesellschaft dort mit KSt und GewSt belastet werden, während die persönlich bedingten Abzüge des Gesellschafters iSv. § 2 Abs. 3 bis 5 sowie dessen negative Einkünfte vollständig dessen tarifbesteuertes Einkommen vermindern (in diese Richtung auch SÖFFING, DStZ 2008, 471 [472]). Nimmt man dies als Orientierungspunkt für die Auslegung von § 34a, so ließe sich daraus zwar das Votum für eine vollständige Herausnahme der nicht entnommenen Gewinne aus der Einkommensermittlung ableiten, dies aber erfährt eine Begrenzung durch den insoweit entgegenstehenden Wortlaut der Norm, wonach die nicht entnommenen Gewinne nur begünstigt werden, soweit sie im zVE enthalten sind. Gleichwohl lässt sich aus der vorstehenden Vergleichsüberlegung eine mit dem Wortlaut des § 34a vereinbare Meistbegünstigung rechtfertigen, wonach eine Berücksichtigung sowohl der Abzugsbeträge iSv. § 2 Abs. 3 bis 5 als auch etwaiger negativer Einkünfte vorrangig bei den tarifbesteuerten Einkünften zu erfolgen hat (NIEHUS/WILKE, FR 2016, 366 [367]).

## § 34a Anm. 36–38 B. Abs. 1: Ausübung des Wahlrechts und StSatz

► *Zusammentreffen mit außerordentlichen Einkünften iSv. § 34 Abs. 2:* Folgt man der vorstehenden Auffassung, so kommt man bei einem Zusammentreffen von nach § 34 begünstigten Einkünften sowie Einkünften, die nach § 34a begünstigt sind, und negativen Einkünften bzw. persönlichen Abzugsbeträgen um die Festlegung einer Meistbegünstigungsreihenfolge allerdings nicht umhin (zutr. WENDT, DStR 2009, 406 [408]). Hier wären die § 34 unterliegenden Einkünfte uE zu schonen, da diese Regelung eine StEntlastung und nicht, wie § 34a, lediglich eine Steuerstundung bewirkt.

### 37 2. Begünstigte Gewinne

Begünstigungsfähig sind nicht entnommene Gewinne aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3). Dies gilt auch für Einkünfte, deren Gewerblichkeit sich aus Betriebsaufspaltungsgrundsätzen ergibt oder die infolge der Abfärberegelung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1) bzw. gewerblicher Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) als gewerblich gelten (vgl. LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 33 [7/2015]). Nicht erfasst sind indes Einkünfte gem. § 17. Zwar gehören auch diese zu den gewerblichen Einkünften, gleichwohl fehlt es hier an einem Betrieb und folglich auch an einem BV, in welchem etwaige Veräußerungsgewinne belassen werden könnten (vgl. RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 19 [3/2015]; im Erg. ebenso LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 33 [7/2015]). Die weiteren Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 werden von § 34a nicht erfasst. Zur Definition des nicht entnommenen Gewinns s. Anm. 56.

### 38 3. Ausnahme für bereits begünstigte Einkünfte

Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 soll eine Doppelbegünstigung durch die gleichzeitige Inanspruchnahme unterschiedlicher begünstigender Normen ausschließen, indem Gewinne ausgenommen werden, soweit für diese die Freibetragsregelung des § 16 Abs. 4 oder der ermäßigte StSatz nach § 34 Abs. 3 in Anspruch genommen wird, oder es sich um eine erfolgsabhängige Tätigkeitsvergütung iSv. § 18 Abs. 1 Nr. 4 handelt (sog. *carried interest*), die nach § 3 Nr. 40a zu 40 % stfrei ist. Die Versagung einer parallelen Begünstigung durch § 34a und § 16 Abs. 4 gilt nicht nur bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, sondern ebenso bei den Einkünften aus LuF bzw. den Einkünften aus selbständiger Arbeit, da bei den vorgenannten Einkunftsarten gem. § 14 Satz 2 bzw. § 18 Abs. 3 Satz 2 die Freibetragsregelung des § 16 Abs. 4 entsprechend anwendbar ist (vgl. REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 23).

Gewinne iSv. § 18 Abs. 1 Nr. 4: Mit ihrer erfolgsabhängigen Tätigkeitsvergütungen (*carried interest*) erzielen die Initiatoren von Wagniskapitalgesellschaften (Venture Capital und Private Equity Fonds) unter bestimmten Voraussetzungen Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die gem. § 3 Nr. 40a zu 40 % stbefreit sind (s. § 18 Anm. 276 ff.). Zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung ist für den stpfl. Teil der Vergütungen die Anwendung des § 34a nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 Alt. 2 explizit ausgeschlossen (vgl. BRDrucks. 220/07, 101; hierzu GRACERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2553]).

**Konkurrierende Begünstigung nach § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 3:** Ein Ausschluss von der Begünstigung gem. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 Alt. 1 setzt uE voraus, dass es ansonsten zu einer doppelten Begünstigung desselben Gewinns durch § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 3 käme.

► *Veräußerungsgewinne außerhalb der §§ 16, 34*: Die Gefahr einer Doppelbegünstigung durch § 34a einerseits und §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 3 andererseits besteht in den nachfolgenden Fallkonstellationen nicht: Werden die Veräußerungsgewinne als laufende Gewinne qualifiziert, so sind die §§ 16, 34 Abs. 3 ohnehin nicht anwendbar; der Begünstigungsausschluss des § 34a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 muss folglich nicht eingreifen und die Thesaurierungsbegünstigung kann insoweit in Anspruch genommen werden. Derlei laufende Gewinne liegen vor bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils oder eines Teils des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (§ 16 Abs. 1 Satz 2) sowie bei Veräußerungen „an sich selbst“ gem. § 16 Abs. 2 Satz 3 bzw. Abs. 3 Satz 5 (vgl. REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 23). Ebenso kann es grds. in den Fällen der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs bzw. des ganzen Mitunternehmeranteils nicht zu einer Doppelbegünstigung kommen, da hier die §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 3 nur dann eingreifen, wenn es zu einer Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit des Einzelunternehmers bzw. des bisherigen Mitunternehmers gekommen ist (s. § 16 Anm. 135 f., 299). Sodann aber ist eine Thesaurierung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns in dem bisherigen – nunmehr eingestellten – Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil grds. nicht möglich (s. zur Frage der zwingenden Nachversteuerung bei Betriebsveräußerung gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 Anm. 96). Weil aber die Tarifbegünstigung des § 34a betriebs- bzw. mitunternehmeranteilsbezogen gewährt wird, besteht in diesen Fällen keine Begünstigungsmöglichkeit für den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn und damit auch kein Konkurrenzverhältnis zu §§ 16, 34 (ebenso WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 35; im Erg. auch LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 40 [2/2013], unter dem Hinweis auf § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1).

► *Veräußerung eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils an einer Untergesellschaft*: Eine Konkurrenzverhältnis kann allerdings bei der Veräußerung eines Teilbetriebs durch einen Einzelunternehmer oder eine Mitunternehmerschaft bestehen, wenn der Veräußerungsgewinn nicht entnommen wird (vgl. BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 5; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1807]; LEY, Ubg 2008, 13 [15]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 23). Dies gilt auch im Fall einer mehrstöckigen PersGes., wenn die Obergesellschaft ihren Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft (vgl. BTDrucks. 16/4841, 63; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1807]; LEY, Ubg 2008, 13 [15]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 23) oder die Untergesellschaft ihren Betrieb veräußert, da nach der hier vertretenen Auffassung dem Mitunternehmer der Obergesellschaft kein eigener, das anteilige Gesamthandsvermögen der Untergesellschaft umfassender Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft zuzubilligen ist. Würde man dies anders sehen, so fehlte es indes an einer Thesaurierungsmöglichkeit für den Veräußerungsgewinn. Folgt man der hier vertretenen Ansicht, so besteht jedoch auf Ebene der Obergesellschaft eine Thesaurierungsmöglichkeit für den anteilig dem Obergesellschaftler zuzurechnenden Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft bzw. des Gewinns aus der Veräußerung des Betriebs durch die Untergesellschaft, zugleich aber stehen ihm bezüglich dieser Gewinne infolge des Transparenzgedankens die mit § 34a konkurrierenden Regelungen der §§ 16, 34 zu (zu Letzteren WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 16 Rn. 395, 401).

► *Veräußerung eines zu einem Einzelbetrieb gebörenden Mitunternehmeranteils*: Nach Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 5) und der hM im Schrifttum (vgl. SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1807]; LEY, Ubg 2008, 13 [15]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a

Rn. 23) soll eine Anwendungskonkurrenz zwischen §§ 16, 34 und § 34a ebenso möglich sein, wenn ein Einzelunternehmer einen in seinem BV gehaltenen Mitunternehmeranteil veräußert und den Veräußerungsgewinn nicht entnimmt. Dies ist uE unzutreffend, da aufgrund der Betriebs- und Mitunternehmeranteilsbezogenheit von § 34a die Frage der Thesaurierungsmöglichkeit separat auf Ebene des Mitunternehmeranteils beantwortet werden muss. Sodann aber fehlt es aufgrund der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an einer Thesaurierungsmöglichkeit in dem Mitunternehmeranteil selbst, so dass diesbezüglich eine Anwendung von § 34a ausscheidet. Diese Sichtweise korrespondiert im Übrigen mit der ganz herrschenden und auch vom BFH vertretenen Auffassung, wonach der Anteil an einer Mitunternehmerschaft kein eigenständiges Bilanzierungs- und Bewertungsobjekt ist; die Zurechnung des Ergebnisses aus der Mitunternehmerschaft bei den Gesellschaftern erfolgt vielmehr unmittelbar, nicht dagegen über den Bilanzansatz der Beteiligung an der PersGes. in der StBilanz des Gesellschafters (s. § 6 Anm. 550).

**Reichweite des Begünstigungsausschlusses umstritten:** Fraglich ist, ob die Inanspruchnahme von § 16 Abs. 4 bzw. § 34 Abs. 3 die Anwendung von § 34a an sich ausschließt, oder ob für den über die Freibetragsgrenze von 45 000 € (oder eines gem. § 16 Abs. 4 Satz 3 verminderten Betrags) hinausgehenden bzw. den Höchstbetrag gem. § 34 Abs. 3 Satz 1 von 5 Mio. € übersteigenden Teil des begünstigten Gewinns eine Anwendung von § 34a zulässig ist. Strittig ist auch, ob § 34a anwendbar ist auf den stpfl. Teil von Veräußerungsgewinnen iSv. § 16, die nach § 3 Nr. 40 Buchst. b zu 40 % stfrei sind.

► *Auffassung der Finanzverwaltung* (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 4): Hat der Stpfl. für den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn § 16 Abs. 4 und/oder § 34 Abs. 3 in Anspruch genommen, so versagt die FinVerw. die Tarifbegünstigung nach § 34a auch für den Teil der Veräußerungsgewinns jenseits des Freibetrags bzw. der Höchstbetragsgrenze. Zudem soll der Begünstigungsausschluss auch für die Teile des Veräußerungsgewinns gelten, die, weil sie zB auf mit der Sachgesamtheit übertragene Anteile an KapGes. entfallen, nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b dem Teileinkünfteverfahren unterliegen.

► *Schrifttum:* Nach der mehrheitlichen Auffassung im Schrifttum soll § 34a auf den Teil des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns anwendbar sein, der nicht von den Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 3 erfasst wird (vgl. LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 39 [2/2013]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 35; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 47 [3/2015]; LEY, Ubg 2008, 13 [14]; PAUS, EStB 2008, 322 [323]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1807]; in Bezug auf § 34 Abs. 3 WENDT, Stbg 2009, 1 [6]; DÖRFLER in LBP, § 34a Rn. 36 [11/2010]; aA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 23; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2008, 3995 [4006]). Dabei berufen sich die Vertreter der unterschiedlichen Auffassungen gleichermaßen auf den Zweck der Vorschrift (Vermeidung einer Doppelbegünstigung) sowie auf das im Gesetzeswortlauf verwendete Wort „soweit“. Aus denselben Überlegungen wird auch ein Begünstigungsausschluss für die Teile des Veräußerungsgewinns, auf die gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b das Teileinkünfteverfahren anzuwenden ist, im Schrifttum nahezu einhellig abgelehnt (vgl. REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 23; WENDT, Stbg 2009, 1 [6]; GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [747]; PAUS, EStB 2008, 322 [323]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1807]; einschränkend GRAGERT/WIBBORN, NWB 2008, 3995 [4006], nach denen der Begünstigungsausschluss für die Teile des Veräußerungsgewinns, die dem Teileinkünfteverfahren unterlegen haben, nur dann eingreifen

soll, wenn für den Veräußerungsgewinn § 16 Abs. 4 bzw. § 34 Abs. 3 in Anspruch genommen wird).

► *Stellungnahme:* Bezüglich der Anwendbarkeit von § 34a ist uE bei Inanspruchnahme von § 16 Abs. 4 bzw. § 34 Abs. 3 zu unterscheiden, ob durch die vorgenannten Regelungen die Bemessungsgrundlage vermindert oder aber eine Tarifiermäßigung bewirkt wird: Nach der hier vertretenen Auffassung würde es zu einer Doppelbegünstigung kommen, wenn neben die Verminderung der Bemessungsgrundlage gem. § 16 Abs. 4 für den in die Bemessungsgrundlage eingehenden Teil des Veräußerungsgewinns die tarifäre Begünstigung gem. § 34a träte. Für diese Sichtweise spricht, dass sich die Freibetragsregelung auf den gesamten Veräußerungsgewinn bezieht, wie sich bereits aus § 16 Abs. 4 Satz 2 ergibt. Zudem scheidet für den freigestellten Teil des Veräußerungsgewinns eine Doppelbegünstigung per se aus, da dieser nicht mehr Bestandteil der Bemessungsgrundlage ist. Eine Gesetzesauslegung, wonach nur für den Teil des Veräußerungsgewinns, der via Freibetrag nicht mehr in der Bemessungsgrundlage enthalten und folglich ohnehin keinerlei Tarifvorschrift mehr zugänglich ist, § 34a nicht genutzt werden dürfte, ist daher ohne Sinn. Zutreffend erscheint es vielmehr, dass sich dieser Begünstigungsausschluss gerade auf den jenseits des Freibetrags befindlichen Teil des Veräußerungsgewinns bezieht. Gesetzessystematisch schließt folglich die Nutzung von § 16 Abs. 4 die Inanspruchnahme von § 34a für den verbleibenden Teil des Veräußerungsgewinns aus (insoweit glA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 23). Aus steuersystematischer Perspektive drängt sich allerdings – insbes. in Anbetracht der späteren Nachversteuerung der einbehaltenen Gewinne – die Frage auf, warum der Gesetzgeber ausgerechnet eine parallele Nutzung von § 16 Abs. 4 und § 34a versagt hat, während eine Doppelbegünstigung aus Freibetrag und einer Tarifiermäßigung gem. § 34 Abs. 1 bzw. Abs. 3 zulässig ist. Im Unterschied zu § 16 Abs. 4 stellt die Inanspruchnahme von § 34 Abs. 3 und § 34a uE keine Doppelbegünstigung dar, wenn und soweit die Regelungen auf unterschiedliche Teile der Bemessungsgrundlage zugreifen. Durch den Wortlaut des Gesetzes gedeckt und steuersystematisch gerechtfertigt ist es daher, nur insoweit eine Inanspruchnahme von § 34a zu versagen, als der betreffende Teil der Bemessungsgrundlage bereits durch § 34 Abs. 3 tarifär begünstigt ist.

Die Auffassung der FinVerw., wonach für Veräußerungsgewinnbestandteile, die dem Teileinkünfteverfahren unterlegen haben, die Anwendung von § 34a ausscheidet, ist entschieden abzulehnen, da sie jedweder gesetzlichen Grundlage entbehrt. Dies gilt auch für die von GRAGERT/WIBBORN (NWB 2008, 3995 [4006]) vertretene abgemilderte Form (so zutr. WENDT, Stbg 2009, 1 [6]). Richtig ist vielmehr, dass diese Komponenten des Veräußerungsgewinns iSd. § 16, obgleich sie keiner Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 3 unterliegen können, weil sie gem. § 34 Abs. 2 Nr. 1 nicht als außerordentliche Einkünfte gelten, dennoch in den Anwendungsbereich des § 34a fallen.

#### 4. Sondertarif

39

Der StSatz für die auf Antrag begünstigten Gewinne beträgt 28,25 % (zzgl. 5,5 % SolZ und ggf. KiSt). Der Sondertarif hat auf die Ermittlung des stpfl. Gewinns entsprechend seiner Stellung als Tarifvorschrift keine Auswirkung. Die sich aus der Summe von Sondertarif und SolZ ergebende Belastung von 29,80 % für nicht entnommene Gewinne stellt sich allerdings nur ein, wenn keine nicht-

abziehbaren BA und keine Belastung mit GewSt vorliegen, also zB bei bilanzierenden PersGes. mit Einkünften aus LuF oder selbständiger Arbeit, und der begünstigungsfähige Gewinn per Saldo nicht durch Entnahmen (insbes. für ESt) gemindert wird (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 8 [7/2015]).

## II. Antragserfordernis und Betriebsbezogenheit des Wahlrechts

### 40 1. Antrag nach Satz 1

**Antragserfordernis:** Die Thesaurierungsbegünstigung wird nach Abs. 1 Satz 1 nur auf Antrag gewährt. Besondere Formvorschriften oder Fristen für den Antrag sieht § 34a nicht vor. Der Antrag kann daher grds. auch durch schlüssiges Verhalten gestellt werden (WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 517). In aller Regel dürfte der Antrag jedoch im Zuge der EStVeranlagung durch entsprechende Angaben auf der von der FinVerw. entwickelten Anlage 34a gestellt werden (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 48 [7/2015]).

**Umfang des Antrags:** Der Antrag kann auf einen Teil des nicht entnommenen Gewinns beschränkt werden. Ob und in welchem Umfang der Antrag gestellt werden soll, die Option also vorteilhaft ist, ist eine komplexe Frage des Belastungsvergleichs. Es kann ua. sinnvoll sein, den Thesaurierungshöchstbetrag nicht voll auszuschöpfen, sondern den Antrag so zu begrenzen, dass die StBelastung unter Beachtung von Progressionseffekten minimiert wird (HUSKEN/SCHMIDT/SIEGMUND, BB 2008, 1204 [1208]). Da der Antrag nach Abs. 1 Satz 4 bis zur Unanfechtbarkeit der StFestsetzung für den nächsten VZ ganz oder teilweise zurückgenommen werden kann (s. Anm. 48), kann es insbes. bei nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden sinnvoll sein, den Antrag zunächst fristwährend in maximalem Umfang zu stellen und später ggf. ganz oder teilweise zurückzunehmen (SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1808]).

**Frist zur Antragstellung:** Der Antrag kann grds. (zur Fristerweiterung gem. Abs. 1 Satz 4 s. Anm. 48) bis zur materiellen Bestandskraft des EStBescheids gestellt und ggf. erweitert oder zurückgenommen werden, dh. bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist, aber nach Unanfechtbarkeit nur, soweit eine Änderung des Bescheids verfahrensrechtl. noch möglich ist, insbes. also bei Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Außerhalb des § 164 AO kann der Antrag auch bis zur Unanfechtbarkeit von Änderungsbescheiden aufgrund der §§ 172 ff. AO gestellt werden, etwa zur Kompensation der Folgen gesondert festgestellter Besteuerungsgrundlagen.

BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 7, 10; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 41; BÄUMER, DStR 2007, 2089 (2093); GRÄGER/WIBBORN, NWB 2008, 3995 (3999); LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (19); LEY, FR 2007, 1085 (1090); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (846); SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 (840); WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 516; GRÜTZNER, StuB 2007, 295 (298): bis zur Unanfechtbarkeit des ESt-Bescheids; aA NACKE, GStB 2008, 99 (103): Antragstellung ist rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO.

**Begrenzung des Antrags im Fall von Änderungsbescheiden:** Nach Auffassung der FinVerw. ist die Beschränkung des § 351 Abs. 1 AO zu beachten (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 10). Den in der Literatur gegen die Anwendung des § 351 Abs. 1 AO in Fällen eines tarifbe-

zogenen Wahlrechts vorgebrachten Argumenten (vgl. insbes. ENGLISCH, FR 2015, 533, unter Hinweis auf die Rspr. zu §§ 26 ff., zweifelnd hierzu REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 27) hat der BFH uE zu Recht eine Absage erteilt (BFH v. 9.12.2015 – X R 56/13, BFH/NV 2016, 618, zur insoweit vergleichbaren Rücknahme eines Antrags auf Besteuerung nach § 34 Abs. 3; glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 41). Ungeachtet der damit positiv entschiedenen Frage der grundsätzlichen Anwendbarkeit der Norm ist allerdings deren Reichweite zu hinterfragen. Im Schrifttum wird § 351 Abs. 1 AO teilweise dergestalt ausgelegt, dass, wenn zB ein ansonsten bestandskräftiger Bescheid nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO wegen des Ergehens eines Feststellungsbescheids geändert wird, das Wahlrecht nach Abs. 1 nur noch bezüglich der nun erstmals zu berücksichtigenden Einkünfte ausgeübt werden könne (so vermutlich BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2093 f.]). Dagegen ist uE die Beschränkung des § 351 Abs. 1 AO in Bezug auf die nachträgliche Antragstellung nicht auf die Anwendbarkeit des § 34a auf die durch den Änderungsbescheid nachträglich erfassten Einkünfte zu beziehen, sondern darauf, dass durch den Antrag die Höhe der im Erstbescheid festzusetzenden Steuer nicht unterschritten werden darf, denn der in § 351 Abs. 1 AO definierte Umfang der Anfechtbarkeit betrifft gerade nicht die Besteuerungsgrundlagen, sondern die Höhe der StFestsetzung (so ausdrücklich BFH v. 9.12.2015 – X R 56/13, BFH/NV 2016, 618). Daher ist auch ein (ggf. betragsmäßig begrenzter) nachträglicher Antrag für im Erstbescheid bereits erfasste und bisher regelbesteuerete Gewinne zulässig.

**Beispiel:** Ein ansonsten bestandskräftiger Bescheid, in dem thesaurierte Gewinne aus einem Betrieb dem Normaltarif unterworfen wurden, wurde nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO aufgrund eines Feststellungsbescheids bezüglich eines nicht entnommenen Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft geändert. Es soll nachträglich die Anwendung von Abs. 1 in höchstmöglichem Maße beantragt werden. Würden (nur) die zusätzlichen Einkünfte nach § 34a begünstigt, fiel die Erhöhung der ESt geringer aus, als wenn zusätzlich auch die bisher regelbesteuerten Einkünfte nach § 34a besteuert würden. Für letzteren Fall sei angenommen, dass sich trotz des erstmaligen Einbezugs der bisher nicht besteuerten Einkünfte eine Verminderung der ESt ergäbe.

Führt nun § 351 Abs. 1 AO dazu, dass ein Antrag nach Abs. 1 nur für die nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO erstmals erfassten Einkünfte gestellt werden kann, fällt der Entlastungseffekt nur gering aus. Dagegen ist § 351 Abs. 1 AO uE so zu verstehen, dass ein Antrag nach Abs. 1 nicht dazu führen darf, dass die ESt niedriger als im Erstbescheid festgesetzt wird. Daher kann im Beispiel durch einen weiteren Antrag auch der bereits im Erstbescheid enthaltene nicht entnommene Gewinn in dem Umfang der Begünstigung des § 34a unterworfen werden, dass die Steuer insgesamt wieder derjenigen im Erstbescheid entspricht (noch weitergehend ENGLISCH, FR 2015, 533 [537 f.]: keinerlei Beschränkung durch § 351 Abs. 1 AO).

**Antragsberechtigung:** Die Tarifbegünstigung beruht auf einer personen- und betriebsbezogenen Betrachtungsweise. Das Wahlrecht, nicht entnommene Gewinne dem begünstigten StSatz zu unterwerfen, liegt beim Stpfl., dh. bei dem Einzelunternehmer oder Mitunternehmer, dem die nicht entnommenen Gewinne für estl. Zwecke zuzurechnen sind, und ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil durch einen gesonderten Antrag auszuüben (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 7).

► *Antragsberechtigung bei Mitunternehmerschaften:* Da es sich um ein persönliches Wahlrecht handelt, bedarf es bei PersGes. keiner einheitlichen Antragstellung aller Mitunternehmer (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 9; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1090]; KESSLER/

## § 34a Anm. 40–42 B. Abs. 1: Ausübung des Wahlrechts und StSatz

ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 23 Rn. 45; SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 [840]). Im System der transparenten Besteuerung ist diese Zuordnung des Optionsrechts konsequent und vermeidet insbes. Konflikte zwischen Mitunternehmern mit unterschiedlicher StBelastung, die im Fall einer (betriebs- bzw.) mitunternehmer-schaftsbezogenen Option unvermeidlich wären (HEY, FS Raupach 2006, 479 [490]; s. aber Anm. 6).

▶ *Antragsberechtigung bei doppelstöckigen Mitunternehmerschaften*: Eine PersGes., die Mitunternehmerin einer anderen PersGes. ist, kann selbst keine Besteuerung nach § 34a beantragen (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088]). In diesen Fällen liegt das Antragsrecht beim Mitunternehmer der Obergesellschaft (s. Anm. 44).

▶ *Beschränkt Steuerpflichtige*: Sind die übrigen Voraussetzungen erfüllt, kann der Antrag auch von beschränkt Stpfl. gestellt werden (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 38).

### 41 2. Objektbezogenheit: Gesonderter Antrag je Betrieb oder Mitunternehmeranteil

Der Antrag kann für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil bis zur Höhe des jeweils begünstigungsfähigen Gewinns gestellt werden. Obwohl § 34a eine personenbezogene Begünstigung darstellt, es also nahegelegen hätte, auf den Saldo aller Gewinne iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 abzustellen, hat der Gesetzgeber zusätzlich eine dem engen Betriebsbegriff folgende, objektbezogene Betrachtungsweise eingeführt. Für jeden Betrieb und Mitunternehmeranteil ist bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen FA ein gesonderter Antrag zu stellen. Es besteht also keine einheitliche Schedule innerhalb der Gewinneinkünfte, sondern eine nach Einkunftsquellen differenzierende Entlastung, mit der eine ebenfalls quellenorientierte Nachbesteuerung nach Abs. 4 korrespondiert. Verfügt ein Stpfl. über mehrere Betriebe oder Mitunternehmeranteile, besteht also kein Zwang, das Wahlrecht einheitlich auszuüben.

### 42 3. Antrag für einen Betrieb

**Betriebsbegriff**: § 34a enthält keine eigenständige Definition des Betriebsbegriffs. Für gewerbliche Gewinne ist ein Rückgriff auf § 15 Abs. 2 Satz 1 angezeigt, dessen Begriff des Gewerbebetriebs mit dem des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG mit Ausnahme der zeitlichen Dimension identisch ist (s. § 15 Anm. 1001 ff., 1015; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 8 f.). Für LuF-Einkünfte kann auf den Betriebsbegriff des § 13 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Nr. 1 (Hauptbetrieb) zurückgegriffen werden, bei § 18 auf den dem Gewerbebetrieb angenäherten Betriebsbegriff (dazu WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 18 Rn. 5).

**Betrieb als kleinste Einheit**: Bei Einzelunternehmern bezieht sich das Wahlrecht auf den einzelnen Betrieb. Eine weitergehende Untergliederung des Betriebs, zB nach Teilbetrieben, ist nicht möglich (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 44 [7/2015]). Erzielt zB ein Teilbetrieb Verluste und ein anderer Gewinne, ist kein eigener Antrag nach Abs. 1 für die Gewinne aus dem gewinnerzielenden Teilbetrieb möglich. Nur der aus dem einzelnen Betrieb insgesamt erzielte, nicht entnommene Gewinne kann Gegenstand des Antrags sein (WACKER in SCHMIDT,

36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 21). Quotale oder betragsmäßige Voraussetzungen bestehen für den Einzelunternehmer im Gegensatz zum Mitunternehmer (Abs. 1 Satz 3) nicht (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 8; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [421]).

**Mehrere Betriebe eines Steuerpflichtigen:** Unterhält der Stpfl. mehrere Betriebe, sind diese auch dann jeweils einzeln zu betrachten, wenn sie derselben Einkunftsart zuzurechnen sind. Es gilt also ein enger Betriebsbegriff (WENDT, Stbg 2009, 1 [6]; NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [15]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 34; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 21, wohl im Erg. auch POHL, BB 2008, 1536; s. auch Anm. 5 „enger Betriebsbegriff“; zu den verschiedenen Betriebsbegriffen s. Vor §§ 4–7 Anm. 88 ff.). Infolgedessen ist für jeden Betrieb ein gesonderter Antrag nach Abs. 1 Satz 1 zu stellen.

#### 4. Antrag für einen Mitunternehmeranteil

##### a) Begriff des Mitunternehmeranteils

43

Für den Begriff des Mitunternehmeranteils ist auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zurückzugreifen. Zum Anteil eines Mitunternehmers gehört danach nicht nur der Anteil am Gesamthandsvermögen, sondern auch das SonderBV. Da der Antrag für den nicht entnommenen Gewinn des gesamten Mitunternehmeranteils gestellt wird, umfasst er ggf. auch die Ergebnisse aus Ergänzungs- und Sonderbilanzen. Separate Anträge für Sonder- und Ergänzungsbilanzen sind daher weder erforderlich noch möglich.

##### b) Mehrstufige Personengesellschaften

44

**Auffassung der Finanzverwaltung:** Nach Auffassung der FinVerw schließt im Fall mehrstöckiger PersGes. der Mitunternehmeranteil eines an der Obergesellschaft beteiligten Mitunternehmers sowohl den (anteiligen) Mitunternehmeranteil der Obergesellschaft an der Untergesellschaft als auch das ggf. bestehende SonderBV des Obergesellschafters an der Untergesellschaft ein. Infolgedessen soll sich der Antrag eines Obergesellschafters auf (ggf. teilweise) begünstigte Besteuerung auf einen zusammengefassten nicht entnommenen Gewinn beziehen, der neben seinem Gewinnanteil an der Obergesellschaft, einschließlich der Ergebnisse aus Ergänzungs- und Sonderbilanzen sowie des Anteils am Gewinn der Untergesellschaft, auch das Sonderbilanzergebnis umfasst, das aus der Existenz seines SonderBV bei der Untergesellschaft aufgrund von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 resultiert (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 21). Es soll also für Zwecke des § 34a eine vollständige Zusammenrechnung von Ober- und Untergesellschaft einschließlich des SonderBV des Obergesellschafters iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bei Untergesellschaften erfolgen.

**Schrifttum:** Im Schrifttum wird teilweise der Auffassung der FinVerw gefolgt (DÖRFLER in LBP, § 34a Rn. 78 f. [11/2010]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 57a; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2008, 3995 [3999 f.]; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [5 f.]), teilweise jedoch für eine vollständige Trennung der Beteiligungsstufen votiert, so dass dem Obermitunternehmer mehrere gesonderte Mitunternehmeranteile einschließlich des jeweiligen SonderBV zuzurechnen sind, für die jeweils ein gesonderter Antrag zu stellen ist (WACKER, FR 2008, 605

[610 f.]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 22; SÖFFING/WORGULLA, NWB 2009, 916 [918]). Wiederum andere Autoren kommen zu der uE zutreffenden Auffassung, den Obergesellschaftern nur bezüglich des SonderBV bei der Untergesellschaft einen separaten (Sonder-)Mitunternehmeranteil zuzuweisen (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15750]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2091]; WENDT, Stbg 2009, 1 [8]; GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [750]; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 46 [7/2015]).

**Praxisrelevanz der Fragestellung:** Die Frage der Abgrenzung des für den Antrag auf Thesaurierungsbegünstigung relevanten Mitunternehmeranteils im Fall doppel- oder mehrstöckiger PersGes. ist keineswegs nur von akademischer oder verfahrensrechtl. Bedeutung; vielmehr ergeben sich uU erhebliche Auswirkungen auf das materielle Erg. (NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 13 [22 f.]): Zunächst kann die Abgrenzung unmittelbare Auswirkungen auf das Vorliegen der für die Anwendung der Thesaurierungsvergünstigung bei Mitunternehmeranteilen notwendigen Voraussetzungen (Gewinnanteil mindestens 10000 €, Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft mindestens 10 %) haben, wobei sich hierbei je nach Sachverhalt sowohl Fälle ergeben können, in denen die Nutzung von § 34a erschwert bzw. unmöglich wird (GRAGERT/WIBBORN, NWB 2008, 3995 [3999 f.], mit Beispiel), als auch solche, in denen erst eine zusammenfassende Betrachtung die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung ermöglicht, etwa wenn die 10 %-Grenze nicht erreicht und die absolute Grenze von 10000 € nur durch Zusammenrechnen der Ergebnisse aus allen Bereichen überschritten wird. Bedeutender dürfte aber sein, dass die Zusammenfassung zu einem einheitlichen Mitunternehmeranteil bewirken kann, dass spätere Entnahmen unabhängig davon, ob sie (lediglich) bei der Ober- oder (durch die Obergesellschaft hindurch) aus der Untergesellschaft vorgenommen werden, zur Nachversteuerung führen können, auch wenn der thesaurierungsbedingt begünstigt besteuerte Gewinn eigentlich in der jeweilig anderen Gesellschaft erzielt wurde und die Entnahme daher für sich genommen gar keine Nachversteuerung ausgelöst hätte. Hat beispielsweise die Untergesellschaft stfreie und die Obergesellschaft stpfl. Gewinne erzielt, die jeweils thesauriert wurden, und wird später der Gewinn aus der Untergesellschaft bis auf die Vermögensebene des Obergesellschafters entnommen, führt die Annahme eines einheitlichen Mitunternehmeranteils dazu, dass eine Nachversteuerung des auf der Ebene der Obergesellschaft entstandenen begünstigt besteuerten Gewinns erfolgt, obwohl dieser im Erg. gar nicht entnommen wurde (ROGALL, DStR 2008, 429 [433]; zum BiFo-Prinzip „Begünstigt in – First out“ allgemein HÖLZERKOPF/TÄTZNER, BB 2008, 2769). Bedeutsame Auswirkungen können sich auch dann ergeben, wenn in der Untergesellschaft Gewinne erzielt werden, während die Obergesellschaft aus ihrer eigenen Tätigkeit Verluste erleidet (WACKER, FR 2008, 605 [611]). Im Einzelfall eröffnet die Annahme eines einheitlichen Mitunternehmeranteils allerdings auch interessante steuergestalterische Möglichkeiten. So wäre es zB möglich, Gewinne aus einer (Unter-)Mitunternehmerschaft in eine zwischen den Mitunternehmer und diese Untergesellschaft geschaltete (Ober-)PersGes. zu transferieren und dort der Thesaurierungsbegünstigung zu unterwerfen. Dies könnte sich anbieten, wenn die Gesellschafter der Untergesellschaft disquotale Entnahmewünsche haben, denn es könnte nun aus der Untergesellschaft zunächst von allen gleichermaßen entnommen werden und derjenige Mitunternehmer, der thesaurieren möchte, belässt den entnommenen Betrag in seiner extra zu diesem Zweck gegründeten Obergesellschaft (SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1810]). Aus Sicht der Praxis kann

demnach nicht a priori der einen oder anderen Sichtweise der Vorzug gegeben werden.

**Stellungnahme:** Zunächst ist davon auszugehen, dass die Abgrenzung des Mitunternehmeranteils, für den der Antrag nach Abs. 1 gestellt werden kann, im Einklang mit dem allgemeinen Begriff der Mitunternehmereigenschaft bei mehrstöckigen PersGes. zu erfolgen hat. Für ein eigenständiges Verständnis des Begriffs des Mitunternehmeranteils in § 34a bestehen weder Anhaltspunkte im Gesetzestext noch in den Gesetzgebungsmaterialien. Steuersystematisch ist sodann zu konstatieren, dass die Obergesellschaft selbst kein eigenes Antragsrecht zur Nutzung von § 34a für den nicht entnommenen Gewinn der Untergesellschaft haben kann, da sie selbst kein StSubjekt und damit von Tarifvorschriften selbst nicht betroffen ist. Zugleich ist aber nur sie selbst, nicht dagegen der Obergesellschafter, zivilrechtl. Gesellschafter und auch strechtl. primärer (unmittelbar beteiligter) Mitunternehmer der Untergesellschaft. Insofern erscheint es zutreffend, den Obergesellschaftern jedenfalls bezüglich des anteiligen Gesamthandsvermögens der Untergesellschaft keinen eigenen Mitunternehmeranteil zuzubilligen.

Hiergegen spricht prima vista zwar § 15 Abs. 1 Satz Nr. 2 Satz 2, der den mittelbar beteiligten Mitunternehmer im Fall einer ununterbrochenen Mitunternehmerkette einem unmittelbar beteiligten Mitunternehmer gleichstellt; jedoch ist nach dem Beschluss des Großen Senats zur doppelstöckigen PersGes. (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691) allein die Obergesellschaft Mitunternehmerin der Untergesellschaft, mit der Folge, dass die Obergesellschafter nicht zugleich Mitunternehmer der Untergesellschaft sein können. Die Fiktion des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 beschränkt sich infolgedessen darauf, den mittelbar beteiligten Gesellschafter lediglich wegen der Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen und des SonderBV wie einen unmittelbar beteiligten Gesellschafter zu behandeln (BFH v. 31.8.1999 – VIII B 74/99, BStBl. II 1999, 794; BFH v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731).

Im Erg. lässt sich daher für den Obergesellschafter die Annahme eines gesonderten, das anteilige Gesamthandsvermögen der Untergesellschaft umfassenden Mitunternehmeranteils nicht schlüssig begründen. Es ist also insoweit der Auffassung der FinVerw. zuzustimmen, als bei doppel- und mehrstöckigen PersGes. der Mitunternehmeranteil des Obergesellschafters auch den auf ihn entfallenden Anteil der Obergesellschaft an der Untergesellschaft umfasst.

Die für die praktische Ermittlung dieses zusammengefassten Ergebnisses notwendigen Daten beschränken sich dabei nicht nur auf das Feststellungsergebnis und den bei spiegelbildlicher Bilanzierung ggf. in der Bilanz der Obergesellschaft für den Anteil an der Untergesellschaft gebildeten Merkposten. Vielmehr ist zusätzlich die Kenntnis der nichtabziehbaren BA sowie der streifen Teile des Gewinns der Untergesellschaft erforderlich, da sich ansonsten nicht auf den stpfl., nicht entnommenen Gewinn der Untergesellschaft iSv. § 4 Abs. 1 schließen lässt. Im Erg. ist der nach § 34a begünstigungsfähige, von der Obergesellschaft nicht entnommene Anteil am Gewinn der Untergesellschaft getrennt zu ermitteln und den Obergesellschaftern zusammen mit dem aus der Obergesellschaft direkt erzielten Gewinn anteilig zuzurechnen (BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2090 f.]; aA wohl ROGALL, DStR 2008, 429 [432]). Insofern kommt uE eine gesonderte Feststellung dieses nach § 34a begünstigungsfähigen, nicht entnommenen Anteils am Gewinn der Untergesellschaft nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO als mit den festgestellten Einkünften im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlage in Frage, die entweder nach § 179 Abs. 3 AO

durch Ergänzungsbescheid nachzuholen oder besser anlassbezogen durch eine gesonderte Feststellung gem. Abs. 10 auf Ebene der Untergesellschaft vorzunehmen ist. Dagegen erscheint uE die Einbeziehung auch des bei der Untergesellschaft ggf. existierenden SonderBV des Obergesellschafters in einen diesen (dann all-)umfassenden, einheitlichen Mitunternehmeranteil nicht zwingend erforderlich. Insbesondere in Fällen einer lediglich geringfügigen relativen Beteiligung an einer Verluste erzielenden Obergesellschaft, verbunden mit hohen Gewinnen aus dem Sonderbereich bei der Untergesellschaft kann diese Herangehensweise beispielsweise dazu führen, dass der betroffene Mitunternehmer die Mindestgrenzen für die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung nicht erreicht (GRAGERT/WIBBORN, NWB 2008, 3995 [3999 f.]) und die Regelung hierdurch ihr Ziel verfehlt. Richtigerweise ist dem mittelbaren Mitunternehmer daher in Übereinstimmung mit der allgemeinen ertragstl. Behandlung bei der Untergesellschaft ein lediglich sein SonderBV umfassender Sondermitunternehmeranteil und insoweit auch ein eigenes, gesondertes Antragsrecht zuzubilligen (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 46 [7/2015]). Gegebenenfalls wäre allerdings aus Vereinfachungsgesichtspunkten daran zu denken, die Berücksichtigung des SonderBV als Bestandteil des Mitunternehmeranteils bei der Obergesellschaft auf Antrag zu ermöglichen (ähnlich NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 13 [24]).

Die zu mehrstöckigen PersGes. vertretene Auffassung zieht nicht nach sich, dass im Fall eines Einzelunternehmens der Mitunternehmeranteil für die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung diesem Betrieb zuzurechnen ist (aA früher hier Anm. 36 der Voraufgabe – Stand Januar 2010 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) offen gelassen von SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1811]). Anders als im Fall der doppelstöckigen PersGes. sind in diesem Fall Betriebsinhaber und Mitunternehmer dieselbe Person, so dass auch für den Mitunternehmeranteil die Thesaurierungsbegünstigung unmittelbar zur Anwendung kommen kann. Im Gegensatz zu einer mehrstöckigen PersGes. besteht daher keine erkennbare Veranlassung, für die Anwendung von § 34a den Mitunternehmeranteil dem Betrieb zuzurechnen. Für eine Trennung von Betrieb und (diesem ertragstl. zugehörigen) Mitunternehmeranteil für Zwecke des § 34a spricht zudem, dass auch an anderer Stelle bezüglich der ertragstl. Selbständigkeit eines Mitunternehmeranteils danach differenziert wird, ob sich der Anteil in einem EinzelBV oder einem Gesamthandsvermögen befindet (OFD Frankfurt v. 15.7.2008 – S 2241 A - 99 - St 213, betr. Anwendung der §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 3 in Veräußerungsfällen; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 20.12, betr. Einbringung nach § 20 UmwStG).

#### 45 5. Antrag je Veranlagungszeitraum

**Auf den Veranlagungszeitraum bezogener Antrag:** Nach Abs. 1 Satz 2 ist – der periodischen Besteuerung nach § 2 Abs. 7 entsprechend – der Antrag je VZ für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil gesondert zu stellen. Die Ausübung oder Nichtausübung des Wahlrechts in den Vorjahren entfaltet dabei keinerlei Bindungswirkung für spätere Jahre (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 43 [7/2015]).

**Abweichendes Wirtschaftsjahr:** Bei Stpfl., deren Wj. vom Kj. abweicht, knüpft die FinVerw. § 34a zutreffenderweise an die für den Gewinn geltende

Zuordnungsregel des § 4a Abs. 2 an (vgl. MEYER/STERNER, Ubg 2008, 733 [736]): Bei Gewerbetreibenden mit abweichendem Wj. gilt der Gewinn in dem Kj. als bezogen, in dem das Wj. endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2). Folglich kann der gesamte Gewinn, sofern einbehalten, in der Veranlagung für dieses Kj. begünstigt besteuert werden. Eine zeitanteilige Aufteilung der Entnahmen und Einlagen auf die durch das abweichende Wj. tangierten Kj. ist nicht vorzunehmen, sondern vielmehr sind diese – ebenso wie der Gewinn – insgesamt in dem Kj. zu berücksichtigen, in dem das Wj. endet (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 19). Anders indes bei Personenunternehmen mit Einkünften aus LuF: Weil hier gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 der Gewinn zeitanteilig den durch das Wj. tangierten Kj. zuzuordnen ist, sind auch die Einlagen und Entnahmen zeitanteilig auf die betreffenden Kj. aufzuteilen (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 19).

**Mehrere Wirtschaftsjahre in einem Veranlagungszeitraum:** Enden infolge der Umstellung eines abweichenden zum kalenderjahrgleichen Wj. zwei Wj. in einem VZ (zum einen das abweichende Wj., zum anderen das sich anschließende Rumpfwj.), so sind uE für die Anwendung von § 34a die beiden Wj. zusammenzufassen, da sich anderenfalls – in diesem vom Gesetzgeber nicht geregelten Fall – unsystematische Ergebnisse einstellen würden (vgl. hierzu MEYER/STERNER, Ubg 2008, 733 [736], aA dem Wortlaut des Gesetzes folgend WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 28). Es kann daher nicht zu einem Zusammenreffen eines Begünstigungsbetrags (aus dem einen Wj.) und eines Nachversteuerungsbetrags (aus dem anderen Wj.) in einem VZ kommen. Bei einer zusammengefassten Betrachtung der Wj. ist entweder das eine oder das andere gegeben.

## 6. Antrag beim für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt 46

Der Antrag ist bei demjenigen FA zu stellen, das für die Einkommensbesteuerung des Antragstellers zuständig ist. Dies ist im Regelfall das WohnsitzFA. Zuständigkeit für die Einkommensbesteuerung bedeutet hier Entscheidungskompetenz über die Nachversteuerung, die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags sowie den Erlass der gesonderten Feststellungen nach Abs. 3, 9 und 11. Kein Antragsadressat ist dagegen das BetriebsFA, obwohl dies gem. Abs. 10 im Fall der gesonderten Feststellung der Einkünfte auch Einlagen und Entnahmen sowie weitere für die Anwendung des § 34a erforderliche Besteuerungsgrundlagen gesondert feststellen kann. Auch im Fall einer solchen gesonderten Feststellung ist der Antrag auf Anwendung des § 34a beim WohnsitzFA zu stellen, wengleich dieses allerdings bei seiner Entscheidung an die für die Anwendung des § 34a gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlagen gebunden ist. Verfahrensrechtlich bedeutet diese Kombination personen- und betriebsbezogener Zuständigkeiten nicht nur für den Antragsteller, sondern auch für die finanzamtsseitige Umsetzung der StBegünstigung eine erhebliche Komplizierung. Zur Frage, bei welchem FA ggf. Rechtsbehelfe einzulegen sind, s. Anm. 130.

### 47 III. Zusätzliche Antragsfordernisse bei Mitunternehmeranteilen (Abs. 1 Satz 3)

Nach Abs. 1 Satz 3 kann ein Mitunternehmer den Antrag nur stellen, wenn sein Anteil an dem nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn mehr als 10 % beträgt oder 10 000 € übersteigt. Diese Beteiligungs- bzw. Gewinnschwelle soll Zwergbeteiligungen, insbes. an Publikums-PersGes., im Interesse der Vereinfachung von der Begünstigung ausschließen (BTDrucks. 16/4841, 63; s. Anm. 7).

**Für die quotale Gewinnbeteiligung** ist auf den Anteil am stl. Gewinn der Mitunternehmerschaft abzustellen, wobei auch Sondervergütungen und Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen sind (im Erg. ebenso BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 9; BREITHECKER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG, 2007, § 34a Rn. 4; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [3]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1088]; PAUS, EStB 2008, 322 [324]; SÖFFING/WORGULLA, NWB 2009, 841 [846 f.]). Diese Komplizierung ist allerdings hinzunehmen (s. auch LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 512 und Fn. 18; SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 [840]). Zwar lässt das Gesetz offen, ob stattdessen auch der gesellschaftsvertraglich vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel herangezogen werden könnte. Sowohl der Wortlaut („Anteil an dem nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn“) als auch die Tatsache, dass § 34a Abs. 1 Satz 3 keine § 35 Abs. 2 Satz 2 entsprechende Regelung enthält, sprechen uE dafür, auf die Beteiligung am stl. Gewinn abzustellen (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]). Dagegen spricht allerdings das Vereinfachungsinteresse, weil diese Frage in jedem Wj. neu geprüft werden muss. Es könnte auch der Fall eintreten, dass die Beteiligung wegen schwankender Gewinne in einem Jahr einbezogen wäre und in einem anderen Jahr nicht, zB weil sich die Höhe der Sondervergütungen reduziert hat. Zu beachten ist weiterhin, dass auf den Anteil an dem nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelten Gewinn vor Berücksichtigung außerbilanzieller Korrekturen abzustellen ist, so dass sich der Anteil nicht unmittelbar aus den einheitlich und gesondert festgestellten Einkünften ergibt (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 40; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1808]; SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 [840]; aA SÖFFING/WORGULLA, NWB 2009, 841 [845]).

**Die absolute Gewinnschwelle** von 10 000 € knüpft dem Wortlaut nach ebenfalls nur an den nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn an, so dass auch hier außerbilanzielle Korrekturen unbeachtlich sind (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1808]; SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 [840]; aA SÖFFING/WORGULLA, NWB 2009, 841 [845]). Auch insoweit sind die Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen (SÖFFING/WORGULLA, NWB 2009, 841 [847]).

**Mehrere Wirtschaftsjahre in einem Veranlagungszeitraum:** Enden infolge der Umstellung eines abweichenden zum kalenderjahrgleichen Wj. zwei Wj. in einem VZ (zum einen das abweichende Wj., zum anderen das sich anschließende RumpfWj.), so sind uE für die Anwendung von § 34a die beiden Wj. zusammenzufassen (s. auch Anm. 45). Dies gilt auch bezüglich der quotalen und absoluten Gewinnschwelle als Kriterium für die Antragsberechtigung des Mitunternehmers.

**Rechtsfolge der Unterschreitung:** Wird keine der beiden Gewinnschwellen überschritten, entfällt nach dem Wortlaut nur das Optionsrecht für den betreffenden VZ. Alle anderen Regelungen des § 34a, insbes. die Vorschriften zur Nachversteuerung, bleiben anwendbar (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1089]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [845]).

#### IV. Erweiterte Frist zur Antragsrücknahme (Abs. 1 Satz 4)

48

**Antragsrücknahme nach allgemeinen Vorschriften:** Siehe Anm. 40.

**Erweiterung der Rücknahmefrist:** Abs. 1 Satz 4 erweitert nun die Frist für die (ggf. teilweise) Rücknahme eines für ein Begünstigungsjahr gestellten Antrags bis zur Unanfechtbarkeit der StFestsetzung für den nächsten VZ. Die Regelung betrifft damit nur den Sonderfall, dass der EStBescheid für den betreffenden VZ bereits bestandskräftig ist und setzt einen bereits gestellten Antrag voraus. Nicht ermöglicht wird hierdurch insbes. die erstmalige Stellung eines Antrags oder dessen Erweiterung (LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [18 f.]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [845]).

► *Gesetzgeberisches Ziel* der erweiterten Rücknahmemöglichkeit nach Abs. 1 Satz 4 ist nach der Gesetzesbegründung insbes., dass unvorhergesehene Verlust im Folgejahr nach § 10d Abs. 1 vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Vorjahres abgezogen werden können, was bei fortgesetzter thesaurierungsbegünstigter Besteuerung der Vorjahresgewinne nach Abs. 8 ausgeschlossen wäre (BTDrucks. 16/4841, 63). Durch Rücknahme des Antrags wird nun dieser Verlustabzug noch ermöglicht. Dies gilt in ähnlicher Weise auch für unerwartete Verlustvorträge aus Vorjahren, soweit sie bis zur Unanfechtbarkeit des StBescheids für das auf das Begünstigungsjahr folgende Jahr bekannt werden. Zudem könnten Verluste im Folgejahr bei Entnahmeerfordernissen zu einer gegenüber der ursprünglichen Planung zu frühen Nachversteuerung zwingen. Die hierdurch entstehende hohe Gesamtbelastung kann dann durch Rücknahme des Antrags und nachträgliche Besteuerung mit tariflicher ESt vermieden werden.

► *Maßgeblichkeit des Erstbescheids:* Der Antrag kann nur bis zur Unanfechtbarkeit des EStBescheids für den nächsten VZ zurückgenommen werden. Unter dem EStBescheid für den nächsten VZ ist uE aus Praktikabilitäts Erwägungen nur der Erstbescheid für diesen VZ zu verstehen, da anderenfalls spätere Änderungsbescheide eine Rücknahme des Antrags ggf. noch bis zum Eintritt endgültiger materieller Bestandskraft ermöglichen würden. Steht bis zur Unanfechtbarkeit des erstmaligen StBescheids für das Folgejahr noch nicht fest, ob ggf. eine Antragsrücknahme günstiger wäre, zB bei noch nicht ergangenen Grundlagenbescheiden aus anderen Beteiligungen oÄ, kann es sinnvoll sein, bezüglich dieses Bescheids Einspruch einzulegen, um eine noch spätere Korrektur des Thesaurierungswahlrechts zu ermöglichen (idS wohl auch DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 [648]).

► *Klarstellende, eigenständige Änderungsvorschrift:* Abs. 1 Satz 4 idF des UntSt-ReformG 2008 enthielt keine eigenständige Änderungsvorschrift. Das war nach hM im Schrifttum auch nicht erforderlich, da die Antragsrücknahme ein Ereignis mit stl. Rückwirkung darstellt und der EStBescheid für das Begünstigungsjahr infolgedessen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern ist (BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2093]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [421 f.]; NACKE, StuB 2009, 87; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 28 [3/2015]; WENDT, Stbg 2009, 1 [6]; aA wohl DÖRFLER/GRAF/REICHL,

§ 34a Anm. 48–55 B. Abs. 1: Ausübung des Wahlrechts und StSatz

DStR 2007, 645 [648]). Der durch das JStG 2009 eingefügte Halbs. 2 enthält nunmehr eine besondere Änderungsvorschrift (GRÜTZNER, StuB 2009, 182 [183]), wonach der EStBescheid des Begünstigungsjahres entsprechend zu ändern ist. Dieser Vorschrift kommt uE nur klarstellende Bedeutung zu, um ein Offenhalten der StBescheide für das Begünstigungsjahr durch Rechtsbehelfe ausdrücklich für unnötig zu erklären.

► *Rücknahme ist rückwirkendes Ereignis*: Im Zusammenhang mit der Zinsberechnung ist es gleichwohl bedeutsam, dass die Antragsrücknahme ungeachtet der nunmehr ausdrücklich in Abs. 1 Satz 4 kodifizierten Änderungsvorschrift auch weiterhin ein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellt, was einen abweichenden Zinslauf nach § 233a Abs. 2a AO verursacht (zur Rechtslage vor dem JStG 2009 GRAGERT/WIBBORN, NWB 2008, 3995 [4000 f.]; PAUS, EStB 2008, 322 [324]; WENDT, Stbg 2009, 1 [6]; im Erg. wohl auch LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [29]). Dies ergibt sich auch in entsprechender Anwendung der BFH-Rspr. zu § 7g Abs. 3 aF (BFH v. 11.7.2013 – IV R 9/12, BStBl. II 2014, 609: eigene spezialgesetzliche Korrekturvorschrift hat für die Anwendung von § 233a Abs. 2a AO keine Bedeutung; zweifelnd WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 41). Die FinVerw. (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838) hat zu dieser Frage keine Stellung genommen. Die Gefahr der Rücknahme eines „missbräuchlichen Antrags“ zur Erlangung einer zinslosen Stundung (GRAGERT/WIBBORN, NWB 2008, 3995 [4001]; WENDT, Stbg 2009, 1 [6]) hatte den BRat motiviert, in seiner Stellungnahme die Anwendung des § 233a Abs. 2a AO durch eine Ergänzung des Abs. 1 ausdrücklich auszuschließen (BRDrucks. 545/08 [B]; Nr. 14 Buchst. a, 20 f.), was aber im weiteren Gesetzgebungsverfahren nicht aufgegriffen worden ist.

49 **V. Besondere Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist  
(Abs. 1 Satz 5)**

Abs. 1 Satz 5 sieht eine besondere Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist des EStBescheids vor, damit keine Verjährung eintritt, solange das Wahlrecht zur Antragsrücknahme noch ausgeübt werden kann. Ein Leerlaufen der Antragsrücknahme wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist des Antragsjahrs, obwohl die EStFestsetzung des nächsten VZ noch nicht unanfechtbar ist, wird so vermieden. Die Regelung ist uE überflüssig, denn wenn man in der Antragsrücknahme richtigerweise ein rückwirkendes Ereignis sieht, entfaltet § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ohnehin eine Anlaufhemmung, die die notwendigen Änderungen ermöglicht (NACKE, StuB 2009, 87).

50–55 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Definition des nicht entnommenen Gewinns**

**I. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich**

**1. Ausschluss anderer Gewinnermittlungsarten**

56

**Beschränkung auf Gewinneinkünfte:** § 34a begünstigt ausschließlich Gewinne aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit. Erforderlich ist daher das Erzielen von Einkünften iSv. § 2 Abs. 2 Nr. 2. Nicht begünstigt sind trotz der Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. iSd. § 17 (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 20; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 33 [7/2015]; im Erg. auch RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 19 [3/2015]). Zur verfassungsrechtl. Einordnung s. Anm. 7).

**Betriebsvermögensvergleich erforderlich:** Begünstigt sind nur Betriebe und Mitunternehmenschaften, die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln. Ausgenommen sind somit die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 und die pauschalierenden Gewinnermittlungsarten (Tonnagebesteuerung nach § 5a, land- und forstwirtschaftliche Gewinne nach § 13a). Zur verfassungsrechtl. Einordnung s. Anm. 7.

**Anteil an Personengesellschaft im Betriebsvermögen:** Wird ein Anteil an einer PersGes. in einem BV gehalten, reicht es nach Auffassung der FinVerw. aus, wenn in diesem BV der aus der PersGes. stammende Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt wird. Ob die PersGes. selbst bilanziert, sei nicht von Belang (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 15; glA SCHIFFERS, DSrR 2008, 1805 [1808]; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [2]). Diese Auffassung korrespondiert mit der von der FinVerw. und Teilen der Literatur vertretenen Ansicht, dass (1) im Fall mehrstöckiger Mitunternehmenschaften der Mitunternehmeranteil an der Obergesellschaft auch immer die Anteile an den Untergesellschaft einschließlich des SonderBV des Obergesellschafters an der Untergesellschaft umfasst und (2) zu einem Einzelbetrieb gehörende Gewinne aus Anteilen an Mitunternehmenschaften für Zwecke des § 34a im Gewinn des Einzelbetriebs enthalten sind. Geht man dagegen richtigerweise davon aus, dass (1) die Einbeziehung von Anteilen an Untergesellschaften in den Mitunternehmeranteil bei der Obergesellschaft das SonderBV eines Obergesellschafters an einer Untergesellschaft gerade nicht umfasst (s. Anm. 44) und (2) zu einem Einzelbetrieb zählende Mitunternehmeranteile auch für Zwecke des § 34a separat zu betrachten sind (s. Anm. 44), ist diesbezüglich zu differenzieren:

**Anteil an vermögensverwaltender Personengesellschaft:** Eine Beteiligung an einer vermögensverwaltenden PersGes. ist in den begünstigungsfähigen Gewinn einzubeziehen, wenn der Gewinn aus der Beteiligung bei der Obergesellschaft oder dem Einzelunternehmen, zu deren BV der Anteil gehört, nach § 4 Abs. 1, § 5 ermittelt wurde (sog. ZebraGesellschaft, vgl. GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [750]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 20). Insofern ist der Auffassung der FinVerw. zuzustimmen.

**Anteil an Gewinneinkünfte erzielender Personengesellschaft:** Handelt es sich bei der Untergesellschaft um eine Gewinneinkünfte erzielende PersGes., die ihren Gewinn jedoch nicht nach § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 ermittelt, ist weiter zu unterscheiden:

## § 34a Anm. 56–57 C. Abs. 2: Definition nicht entnommener Gewinn

▶ *Anteil im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens:* In diesem Fall ist die Beteiligung an der nicht bilanzierenden PersGes. nach der hier vertretenen Auffassung ein eigener Mitunternehmeranteil iSv. § 34a (s. Anm. 44), dessen Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 ermittelt wurde und für den daher kein Antrag nach Abs. 1 gestellt werden kann.

▶ *Mebrstückige Mitunternehmerschaft:* Nach der hier vertretenen Auffassung sind die Ergebnisse eines Obergesellschafters aus dem Sondermitunternehmeranteil an der Untergesellschaft iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 nicht nach § 34a begünstigungsfähig, wenn diese nicht im Wege des BV-Vergleichs ermittelt wurden, da sie aus einem separaten Mitunternehmeranteil des Obergesellschafters stammen (s. Anm. 44), dessen Gewinn aber eben nicht nach § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 ermittelt wurde.

## 57 2. Nichtberücksichtigung außerbilanzieller Korrekturen des Gewinns

**Maßgeblichkeit des bilanziellen Gewinns:** Der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj. (§ 4 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1), vermindert um Einlagen und vermehrt um Entnahmen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2). Aufgrund des unmissverständlichen Bezugs auf den steuerbilanziellen Gewinnbegriff stellt Abs. 2 auf den bilanziellen Gewinn vor Berücksichtigung außerbilanzieller Korrekturen ab. Der Gewinn iSd. Abs. 2 ist also um die nicht abziehbaren BA gemindert sowie um die stfreien Einnahmen erhöht.

GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 (2558 f.); DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 (647); KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409; LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (12 f.); HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 (3); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15741); LÜHN/LÜHN, StuB 2007 253 (254); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (416 f.); SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 (1808); SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 (840); aA SÖFFING/WORGULLA, NWB 2009, 841 (843 f.).

**Außerbilanzielle Korrekturen:** Der bilanziell ermittelte Gewinn ist auch bei Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung um außerbilanzielle Hinzurechnungen und Kürzungen zur Ermittlung des stpfl. Gewinns zu korrigieren, nur wirken sich diese Korrekturen nicht auf den begünstigt besteuerten Gewinn aus.

▶ *Nicht abziehbare Betriebsausgaben:* Der aufgrund nichtabziehbarer BA zu besteuerte Teil des stpfl. Gewinns ist nicht Bestandteil des begünstigten Gewinns iSv. Abs. 2 und unterliegt daher dem Normaltarif.

BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 16; FG Münster v. 19.2.2014 – 9 K 511/14 F, EFG 2014, 2101, rkr.; CORDES, WPg 2007, 526 (527); FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 (264); KNIEF/NIENABER, BB 2007, 1309 (1312); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15745); aA SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (842); WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 25; DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 (647); KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 (410); WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 522; zweifelnd SCHIFFERS, DStZ 2014, 798 (805).

▶ *Gewerbesteuer:* Dies gilt auch für den GewStAufwand (FG Münster v. 19.2.2014 – 9 K 511/14 F, EFG 2014, 2101, rkr.). In der Beratungspraxis wird hierin ein wesentlicher Grund gegen die Inanspruchnahme des § 34a gesehen (KESSLER/PFUHL/GRETHE, DB 2011, 185 [187]). Zur Frage, ob die GewSt nichtabziehbare BA oder Entnahme ist, s. Anm. 60.

- ▶ *Steuerfreie Einnahmen* sind zwar zunächst im Gewinn iSv. Abs. 2 enthalten, gelten jedoch aufgrund ihrer StFreiheit als vorrangig entnommen (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 17).
- ▶ *Verrechenbare Verluste iSd. § 15a*: Ist ein Gewinnanteil mit Verlustanteilen iSv. § 15a Abs. 2 verrechenbar, liegt im Erg. kein stpfl. Gewinn mehr vor, so dass die Begünstigung per se ausscheidet (SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2007, 1610 [1611]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, Rn. 522).
- ▶ *Übernahmegewinn bzw. -verlust*: Übernahmegewinne iSd. § 4 UmwStG, die als Gewinn eigener Art nicht in den Unterschiedsbetrag einfließen, sollten jedoch im Wege der teleologischen Extension als begünstigungsfähig behandelt werden (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 25; LEY, Ubg 2008, 13 [17]; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 63.2 [7/2015]). Die stl. unbeachtlichen Übernahmeverluste nach § 4 Abs. 6 UmwStG wirken sich hingegen nicht aus (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 63.2 [7/2015]).
- ▶ *Abzugs- und Hinzurechnungsbeträge nach § 7g* sind außerhalb der bilanziellen Gewinnermittlung vom Gewinn abzuziehen oder dem Gewinn hinzuzurechnen, berühren also den Gewinn iSv. Abs. 2 nicht (offen gelassen in FG Düss. v. 28.4.2016 – 8 K 3275/14 F, EFG 2016, 1968, nkr., Az. BFH IV R 28/16; s. auch REDDIG, EFG 2016, 1970).

**Zusammentreffen von außerbilanziellen Hinzurechnungen und Kürzungen** führt dazu, dass sich die gegenläufigen Effekte saldieren (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1809]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1100]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 26). Gleichwohl kann für den (positiven) Saldo aus den Gewinn erhöhenden und mindernden Korrekturen keine Tarifbegünstigung in Anspruch genommen werden, da insoweit keine Entnahme unterblieben und infolgedessen auch keine spätere, die Nachversteuerung auslösende Entnahme möglich ist. Insoweit unterscheidet sich das Besteuerungsregime des § 34a systematisch vom KStSystem, da in Letzterem der positive Saldo aus außerbilanziellen Zu- und Abrechnungen lediglich der (geringen) KStBelastung unterliegt, während er bei Anwendung von § 34a dem Normaltarif des § 32a zu unterwerfen ist. Wollte man kstl. Entsprechendes bewirken, müssten die nichtabziehbaren BA der KapGes. als fiktive Dividende an die Gesellschafter behandelt werden, was abwegig erscheint, weil eine tatsächliche Ausschüttung nicht erfolgen kann. § 34a bewirkt damit nur eine temporäre Entlastung der nicht auf die Gesellschafterebene transferierten Gewinne; ein definitiver Besteuerungsvorteil für nicht entnahmefähige Teile des stpfl. Gewinns und damit eine Angleichung an das KStSystem wird dagegen nicht bewirkt (krit. dazu HEY, DStR 2007, 925 [928]; FECHNER/LETHAUS, IFSt. Nr. 437, 2006, 16; SCHREIBER/RUF, BB 2007, 1099 [1102]; gleichwohl ist die Regelung nach FG Münster v. 19.2.2014 – 9 K 511/14 F, EFG 2014, 2101, rkr., nicht verfassungswidrig). De lege ferenda wäre es gleichwohl zu begrüßen, den nicht entnommenen Gewinn unter Einbeziehung der außerbilanziellen Korrekturen zu ermitteln und den nachversteuerungspflichtigen Betrag um die nicht abziehbaren BA zu vermindern und um die stfreien Erträge zu erhöhen (so wohl auch HEY, DStR 2007, 925 [928]).

58 3. Organschaft

**Anwendbarkeit der Begünstigung bei Organschaft:** Ist ein Personenunternehmen OT einer Organschaft iSd. §§ 14 ff. KStG, muss § 34a entsprechend dem Entlastungszweck auch auf den Teil des nicht entnommenen Gewinns des OT anwendbar sein, der aus der Gewinnabführung von der OG resultiert (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 11; FELLINGER, DB 2008, 1877 [1880]; POHL, DB 2008, 84; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 20). Von dieser grundsätzlichen Anwendbarkeit der StBegünstigung zu unterscheiden ist die Frage, inwieweit das Einkommen der OG, das dem OT zugerechnet wird, also der bereits um außerbilanzielle Hinzurechnungen und Kürzungen korrigierte Gewinn der OG, in den nach § 34a Abs. 2 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 begünstigungsfähigen Gewinn des OT einfließt, bei dessen Ermittlung außerbilanzielle Korrekturen ja grds. unbeachtet bleiben.

**§ 19 KStG steht nicht entgegen:** Zunächst ist festzuhalten, dass § 19 Abs. 2 und 3 KStG der Anwendung des § 34a nicht entgegensteht, weil es sich bei § 34a nicht um eine besondere, sondern um eine allgemeine, (dazu NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 19 KStG Rn. 5 f.) Tarifvorschrift handelt (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [419] Fn. 24), die damit auch im Rahmen der Organschaft (vgl. WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 KStG Rn. 946 [2/2016]) anwendbar ist (HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [3]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 35; im Erg. auch POHL, DB 2008, 84, der darauf abstellt, dass § 34a originär beim OT ansetzt).

**Ermittlung des Gewinns:** Im nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Steuerbilanzgewinn des OT ist der von der OG tatsächlich abgeführte (handelsrechtl.) Gewinn bereits enthalten. Im Fall von in organschaftlicher Zeit verursachten Mehr- oder Minderabführungen sind in der StBil. des OT nach § 14 Abs. 4 KStG zudem (in bilanzieller Hinsicht erfolgswirksame) Ausgleichsposten zu bilden, die zu einer Angleichung an den Steuerbilanzgewinn der OG führen (REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 58) und daher bei der Höhe des begünstigten Gewinns zu berücksichtigen sind (VON FREEDEN/ROGALL, FR 2009, 785 [789 f.]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 20, 25). Der so ermittelte Steuerbilanzgewinn des OT umfasst nun neben dessen „eigenen“ auch den Steuerbilanzgewinn der OG und bildet, soweit er nicht entnommen wurde, den insgesamt aus dem Organkreis resultierenden Gewinn nach Abs. 2 (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 63.1, 111 [7/2015]; ähnlich ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [418 f.]; ROGALL, DStR 2008, 429 [430 ff.]). Die anschließenden, zur Ermittlung der stl. Einkünfte des OT erforderlichen Korrekturen – Neutralisierung der Bildung oder Auflösung des Ausgleichsposten, Austausch des abgeführten Gewinns gegen das dem OT zuzurechnende Einkommen der OG sowie weitere Korrekturen, zB aufgrund der Bruttomethode bezüglich der Anwendung des § 8b KStG oder Anwendung von § 4h – erfolgen nach hM trotz Differenzen über Detailfragen außerbilanziell (R 7.1 Abs. 1 KStR 2015; RÖDDER/SCHUHMACHER, DStR 2002, 1163 [1164]) und sind daher für die Höhe des nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinns nicht von Belang. Die mit diesen Korrekturen einhergehende Berücksichtigung nichtabziehbarer BA oder stfreier Erträge wirkt sich in der Folge auf den Betrag, der im Erg. begünstigt besteuert werden kann, nicht anders aus, als hätte sie der OT unmittelbar selbst getragen.

**Außerbilanzielle Korrekturen:** Für die Anwendung von § 34a ist auf der Ebene des OT, genauer: beim Mitunternehmer des OT, der § 34a in Anspruch neh-

men möchte, die Kenntnis der außerbilanziellen Korrekturen (nichtabziehbare BA, stfreie Erträge) der OG erforderlich. Diese werden grds. gem. § 14 Abs. 5 KStG durch das BetriebsFA der OG für die OG und den OT einheitlich und gesondert festgestellt.

**Vororganschäftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen:** Siehe REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 58 aE.

## II. Positiver Saldo von Einlagen und Entnahmen

### 1. Positiver Saldo

59

§ 34a stellt zur Ermittlung des begünstigungsfähigen Gewinns und des Nachversteuerungsbetrags auf den positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen ab. Entnahmen gelten damit vorrangig als durch Einlagen kompensiert (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 13; LAUSTE- RER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [10]). Nur eine Nettoentnahme hat Auswirkungen auf den begünstigungsfähigen Gewinn (und die Nachversteuerung).

### 2. Entnahmen

60

**Begriff:** Der Begriff „Entnahme“ ist mangels Definition wie im Rahmen des § 4 Abs. 1 Satz 2 als Realakt zu verstehen (HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [3]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 27 Rn. 56; WENDT, Stbg 2009, 1 [6]), der zu einer Überführung von WG in das PV oder, vor dem Hintergrund des engen Betriebsbegriffs (s. Anm. 5), in das Vermögen eines anderen Betriebs oder einer anderen Mitunternehmerschaft führt, wobei zwischen Bar-, Sach- und Nutzungsentnahmen sowie offenen und verdeckten Entnahmen nicht unterschieden wird (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 14).

**Überführung von Wirtschaftsgütern in das bzw. aus dem Ausland:** Siehe Anm. 20, 23.

**Gewerbsteuer:** Nach § 4 Abs. 5b ist die GewSt keine BA. Das ist sprachlich missglückt, weil sich anders als bei nicht abziehbaren BA die Frage stellt, ob die GewSt nur wie eine nicht abziehbare BA außerbilanziell hinzuzurechnen (so BAREIS, FR 2008, 537 [544]; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2559]; HEY, DStR 2007, 925 [928]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1100]), oder ob die Zahlung wie eine Entnahme zu behandeln ist (so wohl SCHULTES-SCHNITZLEIN/KEESE, NWB F. 3, 14683 [14687]), weil es sich um eine Minderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 handelt, die nach dem Wortlaut nicht betrieblich veranlasst wäre und dann nur noch dem Privatbereich zugeordnet werden könnte. Die Beantwortung dieser Frage ist materiell von Bedeutung, weil Entnahmen durch Einlagen kompensiert werden können, etwa durch Zahlung der GewSt aus privaten Mitteln, und somit der Begünstigungsrahmen erhalten bleibt. Bei nicht abziehbaren BA ist dies dagegen nicht möglich (s. LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 101 [7/2015]). Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 ist aber immer nur eine Vermögensminderung aus betriebsfremden Zwecken (HEINICKE in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 4 Rn. 300). An der betrieblichen Verursachung der GewSt als

## § 34a Anm. 60–63 C. Abs. 2: Definition nicht entnommener Gewinn

Objektsteuer auf den Gewinn des Gewerbebetriebs bestehen aber trotz der Ungenauigkeit des § 4 Abs. 5b keine Zweifel (s. auch § 4 Anm. 1966 mwN), so dass jedenfalls eine Entnahme nicht in Betracht kommt (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 16; FG Münster v. 19.2.2014 – 9 K 511/14 F, EFG 2014, 2101, rkr.; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2090]; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2559]; KESSLER/ORTMANN-BABEL/ZIPFEL in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 27 f. Rn. 59 und Fn. 1; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15746]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [843]; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 34 [3/2015]; aA BAREIS, FR 2014, 581 [586]).

### 61 3. Einlagen

Einlagen iSd. § 34a sind die Einlagen nach § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1 (WENDT, Stbg 2009, 1 [6]), also sämtliche Überführungen und Übertragungen von WG (einschließlich Barmitteln) aus einem anderen BV, Mitunternehmeranteil oder dem PV. Zu fiktiven Einlagen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 s. Anm. 23.

### 62 4. Zeitraum

Für die Ermittlung kommt es allein auf die Verhältnisse des jeweiligen VZ an, so dass Überentnahmen des laufenden Jahres nicht mit Unterentnahmen der Vorjahre verrechnet werden können.

### 63 5. Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften

Bei Mitunternehmerschaften umfasst das BV sowohl das Gesamthandsvermögen inklusive Ergänzungsbilanzen als auch das SonderBV.

BMF v. 8.11.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 2, 12; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 24; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 (2557); GRÜTZNER, StuB 2007, 295 (297); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15752); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (842); SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2007, 1610; HEY, DStR 2007, 925 (927 f.); krit. zur Einbeziehung der Ergänzungsbilanzen vor dem Hintergrund des Normzwecks etwa ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (415).

**Sonderbetriebsvermögen:** Die Überführung oder Übertragung aus dem SonderBV in ein anderes BV ist eine Entnahme, wie sich schon aus dem Verweis in § 34a Abs. 5 Satz 1 auf § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 ergibt. Werden EinzelWG zwischen dem Gesamthandsvermögen und dem SonderBV bei derselben Mitunternehmerschaft übertragen, werden auf der Ebene der Sonder- und der Gesamthandsbilanz korrespondierende Einlagen bzw. Entnahmen angesetzt, so dass per Saldo keine Veränderung eintritt (HEY, DStR 2007, 925 [928]; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2091]; FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 [264]). Zum gleichen Erg. gelangt weitgehend die Auffassung, dass der Mitunternehmeranteil einheitlich zu verstehen sei, so dass Übertragungen von WG aus dem bzw. in das Gesamthandsvermögen keine Entnahmen oder Einlagen darstellen, weil nur eine Verschiebung aus der Gesamthandsbilanz in die Sonderbilanz erfolge, aber keine WG den Bereich der stl. Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft verlassen (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15753]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1102]; WENDT, Stbg 2009, 1 [6]; BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880).

Die Gutschrift von entnahmefähigen Gewinnanteilen auf einem Gesellschafter (-darlehens-)konto stellt, weil es sich dabei stl. um SonderBV handelt, keine Entnahme dar (BFH v. 26.6.2007 – IV R 29/06, BStBl. II 2008, 103; HEY, DStR 2007, 925 [928]; WENDT, Stbg 2009, 1 [7]; aA LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [15]), wobei teilweise vertreten wird, dass für Zwecke des § 34a die Verbuchung auf einem Privatkonto bereits als Entnahme zu behandeln sei, weil die Mittel nicht investiven Zwecken dienen (DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 [647]; HEY, DStR 2007, 925 [928]; KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 [410]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 527 und Fn. 38). Diese Differenzierung findet in der Figur des SonderBV aber keine Stütze, weil es auf die zivilrechtl. Ausgestaltung des Kontos nicht ankommt, solange das Geld im Unternehmen verbleibt. Zur Entnahme führt daher erst die Überführung in den privaten Bereich, zB durch Zahlung auf ein privates Bankkonto (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 20; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2557]; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [5]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15753 f.]; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 40 [3/2015]; WENDT, Stbg 2009, 1 [7]). Denkbar erscheint es auch, ein Bankkonto als gewillkürtes SonderBV zu behandeln und so eine Entnahme zu vermeiden (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15753]; RÖHRIG, EStB 2008, 151 [153]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [846]).

Die Übertragung eines WG aus dem SonderBV eines Mitunternehmers in das SonderBV eines anderen Mitunternehmers nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 ist als Entnahme aus dem BV des einen und als Einlage in das BV des anderen Mitunternehmers aufzufassen (WENDT, Stbg 2009, 1 [7]; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 164 [7/2015]).

**Entnahmen aus dem Gesamthandsvermögen** sind grds. den Mitunternehmern im Verhältnis ihrer Beteiligung zuzurechnen, wenn keine andere individuelle Abrede getroffen wurde (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276).

Entnahmen liegen auch vor, wenn die auf die Einkünfte des Gewerbebetriebs entfallende ESt (zuzüglich SolZ) aus betrieblichen Mitteln gezahlt wird (s. etwa KLEINEIDAM/LIEBCHEN, DB 2007, 409 [410]; CORDES, WPg 2007, 526 [527]), weil es sich bei der Zahlung der persönlichen Steuern um einen privaten Vorgang handelt. Dieser Effekt lässt sich durch die Zahlung mit privaten Mittel bzw. durch die Belastung der Zahlung auf einem Gesellschafterdarlehenskonto mit Forderungscharakter aus Sicht der Gesellschaft vermeiden (CORDES, WPg 2007, 526 [527]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15757]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 505 [508]; § 5 Anm. 282 ff.; vgl. auch BMF v. 30.5.1997 – IV B 2 - S 2241a - 51/93 II, BStBl. I 1997, 627; BFH v. 3.2.1988 – I R 394/83, BStBl. II 1988, 551). Bezüglich der GewSt lässt sich dies dagegen nicht erreichen, da die Zahlung der GewSt aus betrieblichen Mitteln keine Entnahme darstellt. Einlagen der Gesellschafter zur Finanzierung der GewSt können daher insoweit zum Erhalt des Anwendungsbereichs von § 34a beitragen, als sie anderweitige Entnahmen ausgleichen; sie können jedoch nicht zu einer begünstigten Besteuerung der aus der Hinzurechnung des GewStAufwands resultierenden Gewinnerhöhung führen (s. Anm. 60).

**Bildung und Auflösung von Ergänzungsbilanzen:** Der erstmalige Ansatz von Mehr- oder Minderwerten in Ergänzungsbilanzen bewirkt gesellschafterbezogene Korrekturen der Wertansätze in der Gesamthandsbilanz und daher auch von Einlagen und Entnahmen in das Gesamthandsvermögen. Selbiges gilt zB,

wenn bei buchwerterhaltenden Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Mehr- oder Minderwerte erfolgsneutral aus- oder eingebucht werden. Derartige Fälle führen zur betragsmäßigen Korrektur von Einlagen oder Entnahmen und sind infolgedessen im Anwendungsbereich von Abs. 4 zu berücksichtigen (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 94 [2/2013]; aA SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1810]; SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2008, 830 [841]). Die bloße Wertfortschreibung von Mehr- oder Minderwerten in Ergänzungsbilanzen führt dagegen zu Korrekturen des Gewinns; hierin liegen naturgemäß keine Entnahmen oder Einlagen. Dem widerspricht auch nicht die Auffassung der FinVerw., die bei Mitunternehmenschaften die Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen des Gesamthandsvermögens und SonderBV ohne explizite Erwähnung von Ergänzungsbilanzen anordnet (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 20), denn die Bewertung von Einlagen und Entnahmen im Bereich des Gesamthandsvermögens schließt die Korrekturen aufgrund von Ergänzungsbilanzen mit ein.

64–65 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Begünstigungsbetrag und Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags**

66 **I. Begünstigungsbetrag (Abs. 3 Satz 1)**

Bei dem Begünstigungsbetrag handelt es sich nach Abs. 3 Satz 1 um den im VZ nach Abs. 1 Satz 1 auf Antrag begünstigten Gewinn. Damit beschränkt sich Abs. 3 Satz 1 auf eine Legaldefinition des Begünstigungsbetrags, der Ausgangsgröße für die Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist. Es handelt sich um den begünstigungsfähigen Gewinn, für den die Tarifbegünstigung in Anspruch genommen wird (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 23; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2563 f.]).

67 **II. Nachversteuerungspflichtiger Betrag (Abs. 3 Satz 2)**

**Berechnungsschema:** Abs. 3 Satz 2 bestimmt die Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags des Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach folgendem Schema (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 25):

- nachversteuerungspflichtiger Betrag zum Ende des vorangegangenen VZ
- + Begünstigungsbetrag des laufenden VZ
- ./. auf den Begünstigungsbetrag entfallende StBelastung nach Abs. 1 (28,25 % zzgl. SolZ)
- + übernommener nachversteuerungspflichtiger Betrag nach Abs. 5
- ./. übertragener nachversteuerungspflichtiger Betrag nach Abs. 5
- ./. Nachversteuerungsbetrag des laufenden VZ

---

- = nachversteuerungspflichtiger Betrag zum Ende des VZ

**Minderung um Thesaurierungssteuerbelastung:** Der Begünstigungsbetrag wird (nur) um die darauf lastende Sondersteuer nebst SolZ gemindert. Maßgebend ist die Sondertarifsteuer von 28,25 % nebst 5,5 % SolZ (zusammen 29,80 %), nicht die tatsächlich nach Anrechnung der GewSt nach § 35 sich ergebende – niedrigere – Belastung (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15747]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [423 f.] mwN). Der Betrag ist auf Euro und Cent genau zu ermitteln (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 24; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2564]). Durch den Abzug der StBelastung wird vermieiden, dass die Steuer selbst später einer Nachversteuerung unterworfen wird. Deutlich wird hier der Versuch erkennbar, ein der kstl. Systematik nachempfundenen Besteuerungsregime zu schaffen: Auch die Körperschaft kann nur das nach Begleichung ihrer eigenen StSchuld verbleibende Erg. ausschütten, so dass auf Ebene des Anteilseigners nur dieser verminderte Betrag der Besteuerung unterliegt. Analog dazu soll die Nachversteuerung ebenfalls nur den Begünstigungsbetrag abzüglich der darauf lastenden Steuern erfassen.

**Kirchensteuer; steuerliche Nebenleistungen:** Eine Minderung des nachversteuerungspflichtigen Betrags um eine etwaige KiSt ist hingegen nicht vorgesehen (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 24; zust. FELLINGER, DB 2008, 1877 [1880], die aber Änderungsbedarf de lege ferenda sieht; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2564]). Dies wäre aber konsequent, weil auch auf den Nachversteuerungsbetrag KiSt anfällt, also insoweit Steuer auf die Steuer anfällt, was die Kürzung gerade verhindern will (NACKE, GSTB 2008, 99 [101]). Zur verfassungsrechtl. Einordnung s. Anm. 7. Keine Minderung ist vorgesehen für stl. Nebenleistungen (Zinsen, Säumniszuschläge etc., s. LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [21]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15747]).

**Minderung bzw. Erhöhung durch Übertragung nach Abs. 5:** Siehe Anm. 86.

**Verluste,** die nach Feststellung eines nachversteuerungspflichtigen Betrags entstehen, führen nicht zu dessen Verminderung. Derartige Verluste sind unmittelbar dem Inhaber des Betriebs oder Mitunternehmeranteils zuzurechnen und betreffen ausschließlich dessen normaltarifiertes Einkommen. Auch insofern unterscheidet sich das Besteuerungsregime des § 34a vom KStRecht, denn bei Letzterem führen Verluste zu einer Verminderung des Ausschüttungspotentials der Körperschaft (PAUS, EStB 2008, 322 [326]).

### III. Gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (Abs. 3 Satz 3) 68

Der nachversteuerungspflichtige Betrag zum Ende eines VZ wird je Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach Abs. 3 Satz 3 jährlich durch gesonderten Verwaltungsakt festgestellt. Damit soll dem Stpfl. Rechtssicherheit über das Ausmaß seiner latenten ESt gewährt werden (BTDrucks. 16/4841, 64). Die Feststellung erfolgt vom zuständigen FA für jeden Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil des Stpfl. Eine gemeinsame Feststellung mehrerer nachversteuerungspflichtiger Beträge ist ebenso wie eine Zusammenfassung zu einem nachversteuerungspflichtigen Gesamtbetrag unzulässig; dafür spricht auch die Verwendung der Mehrzahl („Feststellungsbescheide“) in Abs. 9 Satz 1 (vgl. RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 89 [3/2015]; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 213.1 [2/2013]). Mehrere

## § 34a Anm. 68–76 E. Abs. 4: Durchführung der Nachversteuerung

Feststellungsbescheide können aus Gründen der Verfahrensökonomie verbunden werden, gleichwohl handelt es sich um verschiedene, selbständig anfechtbare Verwaltungsakte (vgl. RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 89 [3/2015]; zum Umfang der Anfechtung s. Anm. 126 zu Abs. 9). Ist ein Mitunternehmeranteil dem BV eines Einzelunternehmers zugeordnet (zur bilanziellen Behandlung von Mitunternehmeranteilen in der StBilanz des Gesellschafters s. § 6 Anm. 550), so bestehen uE gleichwohl zwei begünstigungsfähige Einheiten iSv. § 34a, für die jeweils eine eigene Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags zu erfolgen hat (aA LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 213.1 [2/2013]).

69–75 Einstweilen frei.

### E. Erläuterungen zu Abs. 4: Durchführung der Nachversteuerung

#### I. Gewinnübersteigende Entnahmen als Auslöser der Nachversteuerung (Abs. 4 Satz 1)

##### 76 1. Nachversteuerungsbetrag

**Entnahmeüberhang:** Eine Nachversteuerung nach Abs. 4 Satz 1 ist, abgesehen von den Tatbeständen des Abs. 6, dann durchzuführen, wenn der positive Saldo von Entnahmen und Einlagen den Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 dieses Wj. übersteigt (Nachversteuerungsbetrag). Hierbei kommt es ausschließlich auf die Verhältnisse des Wj. an, so dass eine Kompensation mit Vorjahren nicht möglich ist.

**Verlustfall:** Ist das nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte Erg. negativ, entspricht der Entnahmeüberhang dem positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 27; FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 [265]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 545). Verluste erhöhen also nicht den Entnahmeüberhang.

**Außerbilanzielle Korrekturen:** Durch die Anknüpfung an den Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 gilt auch für die Ermittlung des Entnahmeüberhangs, dass außerbilanzielle Hinzurechnungen und Kürzungen keine Rolle spielen (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 28). Steuerfreie Gewinnbestandteile, zB nach DBA stbefreite ausländ. BSGewinne oder der stfreie Teil von dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Gewinnbestandteilen, können demzufolge entnommen werden, ohne dass diese Entnahme eine Nachversteuerung auslöst (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 17; HEY, DStR 2007, 925 [929]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 62: Entnahmepuffer). Umgekehrt mindern nicht abziehbare BA oder nach DBA nicht berücksichtigungsfähige BSVerluste das Entnahmevolumen (GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [751]). Dies gilt insbes. auch für die GewSt (s. Anm. 60).

## 2. Nachversteuerung

### a) System der Nachversteuerung

77

**Nachversteuerung außerhalb des zu versteuernden Einkommens:** Der Gesetzgeber verwendet für die Nachversteuerung eine ansonsten unbekannte Technik. Die Parallele zur KapGes. hätte nahegelegt, die Überentnahme als eigenen Einkunftstatbestand innerhalb der Gewinneinkünfte auszuformen (so auch der Vorschlag des WISSENSCHAFTLICHEN BEIRATS DES FACHBEREICHS STEUERN bei der ERNST & YOUNG AG, BB 2005, 1653 [1655]). Stattdessen erfolgt eine zeitlich verzögerte Nachbelastung früher begünstigt besteuert Gewinne, die auf die Höhe des zVE des Entnahmejahres keine Auswirkung hat und auch keinerlei Progressionseffekte auslöst (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 27; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 19 [7/2015]). Zu den Auswirkungen bezüglich der Anrechnung der GewSt nach § 35 s. Anm. 28, zur Anrechnung ausländ. Steuern nach § 34c s. Anm. 27.

### b) Verwendungsreihenfolge und Einsperrungseffekt

78

**Verwendungsreihenfolge:** Aus der Anknüpfung des § 34a an den Gewinn vor außerbilanziellen Zu- und Abrechnungen ergibt sich folgende Verwendungsreihenfolge für den positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 17, 29; BÄUMER, DStR 2007, 2089; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2568]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]):

1. stfreier Gewinn des laufenden Jahres,
2. stpfl. Gewinn des laufenden Jahres,
3. nicht entnommene und nach § 34a begünstigte Gewinne der Vorjahre und
4. stfreie und nicht entnommene, mit dem persönlichen StSatz versteuerte Gewinne und Einlagen der Vorjahre (Altrücklagen).

**„Einsperrungseffekt“:** Die – implizite – Verwendungsreihenfolge von Überentnahmen führt zur Einsperrung versteuerter Altgewinne, regelbesteuerter (Neu-)Gewinne sowie stfreier Gewinne, die nicht im Jahr der Entstehung entnommen werden. Dies kann allenfalls mit Vereinfachungsüberlegungen begründet werden, weil anderenfalls eine Eigenkapitalgliederung für alle Personenunternehmen erforderlich wäre, selbst wenn diese aktuell von der Begünstigung keinen Gebrauch machen. Hintergrund der Regelung ist auch ein Übergangsproblem (s. auch HEY, DStR 2007, 925 [929]): Solange die Stpfl. ihren Lebensbedarf und die Liquidität für Steuerzahlungen aus anderen Quellen decken können, kann eine Nachversteuerung durch Unterlassen von Entnahmen vermieden werden, so dass die Vorteile der begünstigten Besteuerung länger erhalten bleiben. Dasselbe hätte gegolten, wenn der Gesetzgeber für Altrücklagen eine vorrangige Entnahmemöglichkeit gewährt hätte; dies hätte einem Direktzugriff auf das stl. Einlagekonto iSd. § 27 KStG entsprochen, der kstrechl. ebenfalls unzulässig ist. Die in Abs. 4 Satz 1 vorgesehene Verwendungsreihenfolge versucht offensichtlich, die aus einer solchen Regelung drohenden Steuerstundungseffekt (bis zum Verbrauch der Altgewinne) zu vermeiden – allerdings mit erheblichen Nachteilen:

**Vermeidung eingesperrter Altgewinne (sog. *push-out*-Effekt):** Um bei gewünschten (periodischen) Entnahmen den nachversteuerungspflichtigen Betrag zu schonen, damit dessen Nachversteuerung zu vermeiden und statt dessen vorrangig die Altrücklagen zu verwenden, ist dem Stpfl. vor der erstmaligen In-

anspruchnahme der Tarifbegünstigung zu raten, die Altrücklagen einschließlich der Gesellschafterdarlehen soweit möglich zu entnehmen; s. auch Anm. 4.

DÖRFLER/GRAF/REICHL, DStR 2007, 645 (652 f.); HEY, DStR 2007, 925 (929); LAUSTERRER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 (27); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15756); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (846); WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 541.

► *Push-out-Effekt ist problematisch*: Insgesamt steht der beschriebene Entnahmearreiz im Gegensatz zur Intention des Gesetzgebers, die Eigenkapitalausstattung der Personenunternehmen durch Schaffung eines Besteuerungsaufschubs im Falle der Thesaurierung ansonsten regelbesteuerter Gewinne zu stärken (KESSLER/PFUHL/GRETHNER, DB 2011, 185 [186]). Zu beachten sind bei Entnahmen von Altrücklagen neben deren Auswirkungen auf Eigenkapitalsituation, Liquidität und andere wirtschaftliche Aspekte auch anderweitige strechtl. Folgen, etwa die Regelungen der § 4 Abs. 4a hinsichtlich der Zinsaufwendungen, des § 15a hinsichtlich des Verlustausgleichs und ggf. erbstl. Behaltefristen bezüglich der Verschonungsregelungen (§§ 13a Abs. 6 Nr. 3, 19a Abs. 5 ErbStG).

► *Unmittelbare Wiedereinlage*: Werden vor der Inanspruchnahme von § 34a zum Jahresende Entnahmen getätigt, die unmittelbar nach dem Jahreswechsel wieder eingelegt werden, um die Liquidität dem Unternehmen nur kurzfristig zu entziehen und zugleich im Folgejahr eine Nachversteuerung aufgrund ansonsten zu erwartender Entnahmeüberhänge zu vermeiden, dürfte diese Einlage stl. nicht anzuerkennen sein (FORST/SCHAAF, EStB 2007, 263 [267]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1105 f.], unter Hinweis auf BFH v. 11.12.2002 – XI R 48/00, BFH/NV 2003, 895). In der Beratungspraxis wird von dieser Möglichkeit – vermutlich aufgrund der in der Literatur geäußerten Bedenken – nur von wenigen Stpfl. Gebrauch gemacht (KESSLER/PFUHL/GRETHNER, DB 2011, 185 [186]).

► *Übertragung auf Schwesterpersonengesellschaften*: Sollen Altrücklagen dem Betrieb möglichst liquiditätsschonend entzogen werden, könnte eine Alternative zur Entnahme ins PV und anschließender Wiedereinlage die Einlage der vor Inanspruchnahme von § 34a entnommenen Altrücklagen in eine gewerbliche oder gewerblich geprägte SchwesterPersGes. sein, welche die Mittel der Ursprungsgesellschaft anschließend in Form eines Darlehens zur Verfügung stellt (LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15757]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [411]; THIEL/STERNER, DB 2007, 1099 [1106 f.]). Hier muss allerdings streng auf dem Fremdvergleich standhaltende Darlehensbedingungen geachtet werden, da anderenfalls eine Entnahme der Darlehensforderung aus dem BV der SchwesterPersGes. und eine korrespondierende Einlage in das SonderBV bei der Ursprungsgesellschaft droht, wodurch der ganze Vorgang für § 34a sinnlos würde. Bei entsprechender Gestaltung können nun in der Folge zB sukzessive Entnahmen aus der SchwesterPersGes. vorgenommen werden, ohne bei der Ursprungsgesellschaft eine Nachversteuerung auszulösen (HUSKEN/SCHMIDT/SIEGMUND, BB 2008, 1204 [1208]). Die Praxis macht von diesen Gestaltungsansätzen regen Gebrauch (KESSLER/PFUHL/GRETHNER, DB 2011, 185 [186]).

**Steuerfreie ausländische Gewinne**: Eine vorrangige Entnahme ist auch für nach DBA stfreie Auslandsgewinne und nicht begünstigt besteuerte laufende Gewinne angezeigt (HEY, DStR 2007, 925 [929]; WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 541; SCHIFFERS, DStZ 2014, 798 [806]; BLÖCHLE/MENNINGER, DStR 2016, 1974 [1976]). Diese sollten, sofern bereits nachversteuerungspflichtige Beträge fest-

### III. Ausnahme für Erbschaft- u. SchenkungSt (S. 3) Anm. 78–81 § 34a

gestellt wurden, bereits im Jahr ihrer Entstehung, ansonsten zumindest vor der Inanspruchnahme des § 34a entnommen werden, so dass eine frühzeitige Prognose des Gewinns der Höhe und der Zusammensetzung nach sowie ein Abgleich der Entnahmen und Einlagen noch vor Ende des laufenden Geschäftsjahres erforderlich ist (SCHIFFERS, GmbHR 2007, 505 [510]).

### 3. Vorangegangene gesonderte Feststellung

79

Ein Entnahmeüberhang löst die Nachsteuer nur aus, wenn in Vorjahren die Begünstigung in Anspruch genommen und ein nachversteuerungspflichtiger Betrag festgestellt wurde. Die Nachversteuerung ist auf den festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrag beschränkt (s. etwa LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15747]).

## II. Steuersatz bei Nachversteuerung (Abs. 4 Satz 2)

80

**Proportionaler Nachsteuersatz:** Der StSatz auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt nach Abs. 4 Satz 2 zwingend 25 %. Hinzu kommen SolZ (so dass die kumulierte StBelastung 26,375 % beträgt) und ggf. KiSt (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 27; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2566]; GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [296]).

**Keine Günstigerprüfung:** Anders als im Rahmen des Veranlagungswahlrechts der Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 6 erfolgt bezüglich der Nachversteuerung keine Günstigerprüfung (KNIEF/NIENABER, BB 2007, 1309 [1312]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15745]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [424]), so dass ein niedrigerer individueller StSatz des Stpfl. sich nicht auswirkt (krit. HEY, DStR 2008, 925 [928 f.]); s. auch Anm. 7.

**Kein Teileinkünfteverfahren:** Auch eine an sich naheliegende (ggf. wahlweise) Einbeziehung des Nachversteuerungsbetrags in den Normaltarif unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, wodurch eine stärkere Annäherung an die Besteuerung von Dividenden hätte erreicht werden können, findet sich im Anwendungsbereich des § 34a nicht (krit. KESSLER/PFUHL/GRETHER, DB 2011, 185 [187]).

## III. Ausnahme für Erbschaft- und Schenkungsteuer (Abs. 4 Satz 3)

81

Erfolgen Entnahmen zur Zahlung der ErbSt oder Schenkungsteuer anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils, wird nach Abs. 4 Satz 3 keine Nachversteuerung ausgelöst. Der Nachversteuerungsbetrag des betreffenden Jahres ist um diese Entnahmen zu vermindern; der nachversteuerungspflichtige Betrag verringert sich insoweit nach Abs. 3 Satz 2 nicht. Aufgrund der betriebsbezogenen Sichtweise ist die insgesamt festgesetzte ErbSt und Schenkungsteuer ggf. aufzuteilen. Hierbei wird auf das Verhältnis der erbstl. Bemessungsgrundlagen abgestellt (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 30; zweifelnd WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 65):

$$\text{Festgesetzte ErbSt} \times \frac{\text{ErbSt-Bemessungsgrundlage für den Betrieb oder Mitunternehmeranteil}}{\text{ErbSt-Bemessungsgrundlage}}$$

**Objektbezogene Betrachtung:** Begünstigt ist nur die Entnahme aus dem Betrieb oder Mitunternehmeranteil, dessen Übertragung die ErbSt oder Schenkungsteuer ausgelöst hat. Die Entnahme aus einem anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil fällt nicht unter die Ausnahmeregelung des Abs. 4 Satz 3 (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 31; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2569]).

**Ausländische Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer:** Bei unbeschränkter ErbSt- oder Schenkungsteuerpflicht im Ausland gilt Abs. 4 Satz 3 nicht nur für die deutsche ErbSt oder Schenkungsteuer, sondern auch für entsprechende ausländ. Steuern, soweit sie auf die deutsche ErbSt bzw. Schenkungsteuer nach § 21 ErbStG angerechnet werden können (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 153 [2/2013]). Zur Anrechnung ausländ. ErbSt und Schenkungsteuer s. auch OFD Frankfurt v. 10.3.2015 – S 2290a A - 1 - St 213.

**Verschonungsabschlag:** Entsprechend dem Entlastungszweck sollte auch die Entnahme zum Zweck der Zahlung von ErbSt oder Schenkungsteuer wegen Nachversteuerungstatbeständen nach §§ 13a Abs. 6 Nr. 3, 19a Abs. 5 ErbStG begünstigt sein und folglich keine Nachversteuerung iSv. § 34a auslösen.

**Teilbetrieb, Teilmitunternehmeranteil:** Die Entnahme zur Zahlung der ErbSt oder Schenkungsteuer bei unentgeltlicher Übertragung eines Teilbetriebs oder Teilmitunternehmeranteils fällt dem Wortlaut nach nicht unter Abs. 4 Satz 3. Es ist jedoch kein Grund ersichtlich, diesen Fall anders zu behandeln als die vollständige Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils (SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1812]; BLÖCHLE/MENNINGER, DStR 2016, 1974 [1977]), zumal § 6 Abs. 3, der für den Übertragungsvorgang selbst die Fortführung der Buchwerte und damit die Steuerneutralität anordnet, nicht nur die unentgeltliche Übertragung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen, sondern ausdrücklich auch die Übertragung von Teilbetrieben und Teilmitunternehmeranteilen erfasst (LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1101]; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 154 [2/2013]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 74). Zunächst könnte man annehmen, die Begünstigung der Entnahme für ErbSt oder Schenkungsteuer habe bei Übertragung von Teilbetrieben und Teilmitunternehmeranteilen keine Bedeutung, da in diesen Fällen der nachversteuerungspflichtige Betrag beim Übertragenden verbleibt (s. Anm. 106) und demzufolge eine Entnahme für Zwecke der Schenkungsteuer durch den Beschenkten mangels Bestehens eines nachversteuerungspflichtigen Betrags gar keine Nachversteuerung auslösen kann. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die Entnahme nicht zwingend im ersten der Schenkung nachfolgenden VZ erfolgen muss. Für den Beschenkten kann damit zum Zeitpunkt der Entnahme bereits ein „eigener“ nachversteuerungspflichtiger Betrag festgestellt worden sein, so dass Abs. 4 Satz 3 in diesem Fall grds. einen Anwendungsbereich haben könnte. Hinzu kommt, dass die Schenkungsteuer auch durch den Schenker übernommen werden kann, bei welchem infolge der Übertragung eines Teilbetriebs oder Teilmitunternehmeranteils sowohl ein Teil des BV als auch der (gesamte) nachversteuerungspflichtige Betrag verblieben ist (s. Anm. 107). Der Begünstigungszweck von Abs. 4 Satz 3 wird in diesen Fällen uE nur dann erfüllt, wenn die Nachversteuerung auch in

### III. Ausnahme für Erbschaft- u. SchenkungSt (S. 3) Anm. 81–85 § 34a

diesen Fällen beim Schenker unterdrückt wird (vgl. LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [23]).

**Wirtschaftlicher Zusammenhang mit Tilgung der Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer:** Aus dem Begriff „anlässlich“ folgt, dass die Entnahme entweder unmittelbar zur Tilgung der ErbSt oder Schenkungsteuer erfolgen oder aber wenigstens ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen muss. Die FinVerw. verlangt die Entnahme aus dem die Steuer auslösenden Betrieb oder Mitunternehmeranteil (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 31).

► *Der Nachweis* obliegt nach allgemeinen Regeln dem Stpfl. Es empfiehlt sich daher, diese Beträge direkt von einem Unternehmenskonto an die Finanzkasse zu überweisen (PAUS, EStB 2008, 322 [326]), auch wenn der Wortlaut („anlässlich“) eine unmittelbare Tilgungsverwendung nicht verlangt (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 65).

► *Meistbegünstigung:* Wird die ErbSt teilweise aus Betriebsmitteln, teilweise mit privaten Geldmitteln bezahlt, unterstellt die FinVerw. zugunsten des Stpfl., dass mit den Betriebsmitteln der begünstigte (auf den jeweiligen Betrieb oder Mitunternehmeranteil entfallende) Teil der Steuer bezahlt wurde (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 31; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 65).

**Voraussetzung ist eine Überentnahme und die Entstehung eines Nachversteuerungsbetrags:** Die Entlastung setzt nur ein, wenn der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen den laufenden Gewinn des Jahres der Entnahme der ErbSt übersteigt, es also grds. zu einer Nachversteuerung kommt (GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [299]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 65).

► *Jahresbetrachtung:* Löst die Entnahme der ErbSt oder Schenkungsteuer in einem Jahr keine Nachsteuer aus, entsteht kein „Puffer“ für Überentnahmen in Folgejahren (so aber GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [299]).

► *Festgesetzte Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer:* Abs. 4 Satz 3 setzt an der festgesetzten ErbSt oder Schenkungsteuer an, so dass spätere Zahlungen aufgrund geänderter Bescheide sich nicht nachteilig auswirken können. Zudem besteht mangels ausdrücklicher Regelung im Gesetz keine Verpflichtung, einen Erstattungsbetrag aufgrund späterer Änderungen zugunsten des Stpfl. wieder einzulegen.

► *Gegebenenfalls Minderung des Begünstigungsbetrags des Entnahmejahres:* Die Begünstigung nach Abs. 4 Satz 3 betrifft lediglich die Höhe des Nachversteuerungsbetrags. Droht keine Nachversteuerung, weil die Nettoentnahmen den Gewinn des Jahres nicht übersteigen, hat Abs. 4 Satz 3 keine Auswirkung (BLÖCHLE/MENNINGER, DStR 2016, 1974 [1976]). Insbesondere verhindert er nicht, dass sich durch die Entnahme für Zwecke der ErbSt oder Schenkungsteuer der Begünstigungsbetrag mindert, der einer Besteuerung nach Abs. 1 unterworfen werden kann (SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1812]).

**Keine Minderung des nachversteuerungspflichtigen Betrags:** Abs. 4 Satz 3 führt zu einer Verminderung des Nachversteuerungsbetrags im Entnahmejahr. Nicht gemindert wird dagegen der nachversteuerungspflichtige Betrag, so dass die latente Nachversteuerungsbelastung bestehen bleibt (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 65; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 74).

Einstweilen frei.

82–85

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Transfer von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 und  
Übertragung des nachversteuerungspflichtigen  
Betrags**

86 **I. Übertragung oder Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern als Entnahme (Abs. 5 Satz 1)**

**Übertragung und Überführung nach § 6 Abs. 5 als Entnahme:** Abs. 5 Satz 1 stellt klar, dass die Überführung und Übertragung von WG iSd. § 6 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 grds. eine Entnahme aus dem abgebenden BV darstellt, die eine Nachversteuerung auslösen kann (NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [16]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 66). Dies gilt nicht nur für Überführungen iSv. § 6 Abs. 5 Sätze 1, 2, sondern ausdrücklich auch für Übertragungen iSd. § 6 Abs. 5 Satz 3 (REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 75; WENDT, Stbg 2009, 1 [6]).

▶ *Überführungen nach § 6 Abs. 5 Sätze 1, 2:* Aufgrund des im EStRecht vorherrschenden und auch bei § 34a zur Anwendung kommenden engen Betriebsbegriffs (s. Anm. 5) stellt die Überführung von WG zwischen zwei Betrieben desselben Stpfl., zwischen einem Betrieb und einem SonderBV desselben Stpfl. sowie zwischen verschiedenen SonderBV desselben Stpfl. jeweils eine Entnahme iSv. Abs. 4. gefolgt von einer Einlage dar.

▶ *Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3:* Auch im Fall rechtsträgerwechselnder Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 liegen Entnahmen vor, die eine Nachversteuerung auslösen können, soweit das übertragene WG hierdurch die bisherige betriebliche Einheit iSv. § 34a, mithin den Betrieb oder Mitunternehmeranteil, dem das WG bisher zuzurechnen war, verlässt.

▷ *Übertragungen zwischen Einzelbetrieb und Gesamthandsvermögen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1):* Wird ein WG aus einem BV in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen oder umgekehrt, endet der Bezug zur bisherigen betrieblichen Einheit iSv. § 34a, so dass im Herkunftsbetrieb oder Mitunternehmeranteil eine Nachversteuerung ausgelöst werden kann.

▷ *Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 Alt. 1):* Wird ein WG aus dem SonderBV eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft übertragen und kommt die Erhöhung des gesamthänderisch gebundenen Vermögens nur dem übertragenden Mitunternehmer zugute, liegt lediglich eine Verschiebung von Vermögenswerten innerhalb desselben Mitunternehmeranteils des Stpfl. vor, welche mangels Entnahme aus der betrieblichen Einheit iSd. § 34a keine Nachversteuerung auslösen kann; hieran ändert auch Abs. 5 Satz 1 nichts (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 20; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2571]; NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [16]; POHL, BB 2008, 1536 [1537]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1810]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 32, 67). Werden dagegen Vermögenswerte zwischen den Mitunternehmern übertragen, zB weil die Übertragung in das Gesamthandsvermögen zu einer quotalen Erhöhung der Vermögensposition aller Mitunternehmer führt, liegt uE insoweit, als das Vermögen den bisherigen Mitunternehmeranteil verlässt, eine (anteilige) Entnahme vor, die eine Nach-

versteuerung beim Übertragenden auslösen kann. Zwar verlässt das WG in diesem Fall nicht das BV der Mitunternehmerschaft insgesamt; betriebliche Einheit iSd. § 34a ist aber – wegen der Kombination aus persönlicher und betrieblicher Abgrenzung – der einzelne Mitunternehmeranteil.

- ▷ *Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften* (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 Alt. 2): In diesem Fall verliert das WG seine bisherige Zuordnung zur betrieblichen Einheit iSv. § 34a. Bei Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer anderen (weiteren) Mitunternehmerschaft, an der der Übertragende beteiligt ist, erfolgt eine Entnahme aus dem bisherigen Mitunternehmeranteil des Übertragenden. Bei umgekehrter Übertragungsrichtung, dh. aus dem Gesamthandsvermögen in das SonderBV eines Mitunternehmers bei einer anderen (weiteren) Mitunternehmerschaft, liegen Entnahmen aus den Mitunternehmeranteilen aller Mitunternehmer der Herkunftsmitunternehmerschaft vor, wenn sich die Vermögensposition aller Mitunternehmer durch die Übertragung vermindert. Wird die Übertragung nur demjenigen Mitunternehmer der Herkunftsmitunternehmerschaft belastet, in dessen SonderBV das WG gelangt, liegt nur bei diesem Gesellschafter eine Entnahme vor.
- ▷ *Übertragung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft* (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3): Überträgt ein Mitunternehmer ein WG seines SonderBV unentgeltlich in das SonderBV eines anderen Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft, verliert das WG ebenfalls seine Zuordnung zum bisherigen Mitunternehmeranteil als betrieblicher Einheit iSv. § 34a, so dass dies beim Übertragenden eine Nachversteuerung nach Abs. 4 bewirken kann.

**Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten:** Entnahmen iSv. Abs. 5, die nach Abs. 4 zu einer Nachversteuerung führen können, liegen uE auch insoweit vor, als die Übertragungen nicht unentgeltlich, sondern gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgen. Zwar sind nach derzeit einhelliger Auffassung von BFH (BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) und FinVerw. (BMF v. 7.6.2001 – IV A 6 - S 2241 - 52/01, BStBl. I 2001, 367; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Tz. 8) derartige Übertragungen als tauschähnliche Vorgänge zu werten, woraus ggf. die Schlussfolgerung gezogen werden könnte, es läge keine zur Nachversteuerung führende Entnahme vor, weil das übertragene WG ja im Erg. durch das im Tauschwege erhaltene ersetzt würde (POHL, BB 2008, 1536 [1537 f.]). Diese Sichtweise vermag gleichwohl im Fall der Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten nicht zu überzeugen, da die Beteiligung an einer PersGes. strechtl. kein WG darstellt, sondern vielmehr die Summe der ideellen Anteile des Gesellschafters an den einzelnen WG des Gesellschaftsvermögens symbolisiert (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rn. 690 mwN). Diese befinden sich aber bei der PersGes. selbst, nicht dagegen in demjenigen BV, aus dem das WG übertragen wird. Im BV des übertragenden Gesellschafters wird das übertragene WG lediglich durch einen bilanziellen „Merkposten“ ersetzt. Für § 34a folgt daraus, dass auch bei Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten Entnahmen iSd. § 34a vorliegen, welche eine Nachversteuerung nach Abs. 4 auslösen können (NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [19]; zust. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 67). Von Seiten der FinVerw. ist keine Verlautbarung zu dieser Problematik ersichtlich.

**Übertragungen zwischen Ober- und Untergesellschaft** sind bei mehrstöckigen PersGes. irrelevant, soweit WG des Gesamthandsvermögen in das Gesamthandsvermögen der jeweils anderen Gesellschaft oder zwischen dem Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft und ihrem SonderBV bei der Untergesellschaft übertragen werden, weil die Mitunternehmeranteile der Obergesellschaft das anteilige Gesamthandsvermögen der Untergesellschaft und das anteilige SonderBV der Ober- bei der Untergesellschaft umfassen und die Übertragungen sich infolgedessen innerhalb derselben Mitunternehmeranteile vollziehen (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 165 [7/2015]). Etwas anderes gilt aber, wenn an der das WG erhaltenden Untergesellschaft auch andere (weitere) Mitunternehmer beteiligt sind und die Erhöhung des gesamthänderisch gebundenen Vermögens der Untergesellschaft auch diesen weiteren Mitunternehmern zugutekommt. In diesem Fall liegen anteilig Entnahmen aus den Mitunternehmeranteilen der Obergesellschaft vor (NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [25]).

**Korrespondierende Einlage im anderen Betriebsvermögen:** Obwohl Abs. 5 Satz 1 lediglich die Einbeziehung der Übertragungen bzw. Überführungen iSv. § 6 Abs. 5 bei der Ermittlung des nachzuersteuernden Betrags des abgebenden BV anordnet („führt ... zur Nachversteuerung“), ist davon auszugehen, dass zugleich Einlagen in die aufnehmende betriebliche Einheit iSd. § 34a vorliegen und infolgedessen in diesem BV entweder eine Anwendung von Abs. 1 ermöglicht oder eine Nachversteuerung gem. Abs. 4 vermieden werden kann (REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 75). Zur Problematik bei gleichzeitigem Antrag auf Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags s. Anm. 92.

## II. Unterbleiben der Nachversteuerung bei Antrag auf Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (Abs. 5 Satz 2)

### 1. Tatbestandsvoraussetzung: Antrag auf Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags

#### 87 a) Transfer eines Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5

**Übertragung oder Überführung nach § 6 Abs. 5:** Zentrale Voraussetzung der Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist eine Übertragung oder Überführung eines EinzelWG nach § 6 Abs. 5, die als Entnahme nach Abs. 4 zu werten ist und ohne Antrag auf Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags eine Nachversteuerung auslösen würde (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 67).

**Erleichterung von Umstrukturierungen:** Gemäß Abs. 5 Satz 2 kann auf Antrag des Stpfl. der nachversteuerungspflichtige Betrag in dem Ausmaß, in dem durch die Übertragung bzw. Überführung eines WG nach § 6 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 eine Nachversteuerung ausgelöst würde, auf den aufnehmenden Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil übertragen werden. Dies hat zur Folge, dass auf Ebene des abgebenden Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils die durch den Transfer eigentlich bewirkte Nachversteuerung unterbleibt und sich im Gegenzug insoweit der nachversteuerungspflichtige Betrag des aufnehmenden Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils erhöht (Abs. 3 Satz 2); der jeweilige nachversteuerungspflichtige Betrag eilt dem transferierten WG quasi hinterher. Nach der Gesetzesbegründung wird auf die sofortige Nachversteuerung verzichtet, da die WG weiterhin betrieblich genutzt werden und der Überführungs- bzw. Übertra-

gungsvorgang lediglich buchungstechnisch als Entnahme zu behandeln ist (BTDrucks. 16/4841, 64). Zweck der Vorschrift ist es mithin, notwendige Umstrukturierungen nicht durch eine Nachversteuerung zu erschweren oder zu verhindern (POHL, BB 2008, 1536 [1538]). Diese ansatzweise Hinwendung zum weiten Betriebsbegriff ist grds. begrüßenswert (s. auch Anm. 5).

**Kein endgültiger Verzicht auf Nachversteuerung:** Abs. 5 Satz 2 sieht nicht vor, dass von der Nachbesteuerung endgültig Abstand genommen wird, sondern gewährt lediglich die Option, statt einer Nachversteuerung beim Ursprungsbetrieb oder -mitunternehmeranteil den (anteiligen) nachversteuerungspflichtigen Betrag auf das übernehmende Unternehmen zu übertragen (RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 62 [3/2015]).

**Begriff des Wirtschaftsguts:** Der Begriff „Wirtschaftsgut“ umfasst im Anwendungsbereich des Abs. 5 Satz 2 zunächst alle WG, die nach § 6 Abs. 5 übertragen oder überführt werden können. Da jedoch die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den Buchwert des transferierten WG beschränkt ist, wird die Übertragung oder Überführung negativer WG, zB Verbindlichkeiten, nicht erfasst, auch wenn diese grds. einem Transfer nach § 6 Abs. 5 zugänglich sind (s. § 6 Anm. 1525, 1550).

**Übertragung eines Geldbetrags:** Übertragungen und Überführungen, die nach Abs. 5 Satz 2 die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ermöglichen, liegen nicht nur dann vor, wenn WG übertragen werden, die einer Bewertung zugänglich sind, bei denen also § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 aufgrund der zwingenden Buchwertverknüpfung ggf. die Aufdeckung stiller Reserven vermeidet (aA REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 77). Vielmehr sind alle aktivistischen WG davon erfasst, unabhängig von der Existenz stiller Reserven und damit auch – entgegen den Vorstellungen der FinVerw. (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 32 Abs. 2, zust. GRAGERT/WIBBORN, NWB 2008, 3995 [4011 f.] unter Hinweis auf einen möglichen Gestaltungsmissbrauch; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 39) – alle Zahlungsmittel und sonstigen WG des UV (DÖRFLER in LBP, § 34a Rn. 167 [11/2010]; LEY, Ubg 2008, 214 (215); LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 169 [2/2013]; POHL, BB 2008, 1536 [1539]; LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1104]; NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [19]; PAUS, EStB 2008, 365; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1812]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 67; WENDT, Stbg 2009, 1 [7]). Hierfür spricht auch, dass durch den Umtausch von Barmitteln in Wertpapiere, Gold oder ähnliche WG, die zweifelsfrei einer Bewertung zugängliche WG sind, eine „Umgehung“ der gegenteiligen Auffassung leicht möglich wäre (GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2571 f.]; NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [19]; PAUS, EStB 2008, 365 [366]). Die gegenteilige, uE durch den Gesetzestext nicht gedeckte Auffassung der FinVerw. wird als wesentliches Hemmnis bezüglich der Akzeptanz des Abs. 5 Satz 2 in der Beratungspraxis angesehen (KESSLER/PFUHL/GRETHER, DB 2011, 185 [186]).

**Teil- und mischentgeltliche Übertragungen** ermöglichen die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags lediglich anteilig, und zwar insoweit, als die Übertragung nach § 6 Abs. 5 erfolgt (zur Problematik der Aufteilung der Übertragung s. § 6 Anm. 1555, 1565).

**Gewinnermittlungsart im aufnehmenden Betrieb oder Mitunternehmeranteil:** Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist, dass der übernehmende Betrieb bzw. die übernehmende Mitunternehmerschaft die Voraussetzungen für die Anwendung des

§ 34a erfüllt, also ua. der Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt wird (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 68).

**Bagatellgrenzen unbeachtlich:** Die besonderen Voraussetzungen der Antragsberechtigung bei Mitunternehmeranteilen nach Abs. 1 Satz 3 (Gewinnbeteiligungsquote mindestens 10 % oder Gewinn über 10000 €) müssen beim aufnehmenden Mitunternehmeranteil nicht erfüllt sein. Etwas anderes lässt sich weder aus dem Wortlaut der Vorschrift ableiten, da Abs. 1 Satz 3 lediglich die Voraussetzungen der Antragsberechtigung des Mitunternehmers regelt, noch aus deren Zweck insbes. bei Publikums-PersGes. eine Verwaltungsvereinfachung zu bewirken, da auch bei diesen mit keiner massenhaften Übertragung von WG nach § 6 Abs. 5 zu rechnen ist.

**Intersubjektive Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags:**

Die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist auch dann zulässig, wenn die Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 zu einer Entreicherung des Übertragenden zugunsten einer Bereicherung Dritter führt. In diesen Fällen kann der nachversteuerungspflichtige Betrag auch (ggf. anteilig) auf andere Rechtssubjekte übergehen. Dies ist insbes. dann der Fall, wenn der nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Übertragende Anteile an dem übertragenen WG verliert, ohne dass dies durch einen anteiligen Zugewinn an anderen WG kompensiert wird, zB bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 oder bei unentgeltlichen Übertragungen in ein Gesamthandsvermögen. Der Gedanke einer intersubjektiven Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags fußt letztlich auf der Überlegung, dass, wenn das betreffende WG fortan (ggf. anteilig) einem bzw. mehreren anderen StSubjekten zuzurechnen ist, für den Betrag der Nachversteuerung, welcher durch die Übertragung eigentlich ausgelöst würde, nichts anderes gelten kann. Dies umso mehr, als diese intersubjektive Verlagerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags, anders als eine intersubjektive Verlagerung stiller Reserven, für den Fiskus ohne materielle Konsequenzen ist, da unabhängig von der Person des Nachversteuerungspflichtigen der StSatz für die Nachversteuerung konstant 25 % beträgt. Insofern erscheint es uE zutreffend, zumindest dann eine Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den durch die Übertragung des WG bereicherten Stpfl. zuzulassen, wenn sich dieser mit der Übernahme der Nachversteuerungslast einverstanden erklärt hat (ebenso WENDT, Stbg 2009, 1). Nach aA soll indes eine intersubjektive Verlagerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ausgeschlossen sein, da § 34a eine personenbezogene Regelung darstelle (REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 75; POHL, BB 2008, 1536 [1539]). Sodann aber wäre, obwohl eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 vorliegt, beim Übertragenden eine entsprechende Nachversteuerung vorzunehmen. In diesem Fall bestünde uE ein erkennbarer Wertungswiderspruch zu Abs. 7 Satz 1, wonach im Fall einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 3 der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen hat. Dass im Fall der unentgeltlichen Übertragung einzelner WG etwas anderes gelten soll, erscheint nicht überzeugend. Fraglich ist allerdings, ob aufgrund der Übernahme des nachversteuerungspflichtigen Betrags uU eine teilentgeltliche Übertragung anzunehmen ist (s. NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [22]).

**Rückwirkender Teilwertansatz:** Gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 bzw. § 6 Abs. 5 Satz 6 kann es dazu kommen, dass eine vormalige Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 durch eine Übertragung zu Teilwerten zu ersetzen ist. Dies ist etwa der Fall, wenn die stillen Reserven nicht dem Übertragenden durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen zugeordnet worden sind und das übertragene WG

innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 veräußert oder entnommen wird, oder innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung der Anteil eines KStSubjekts an dem übertragenen WG begründet wird oder ein bereits bestehender Anteil sich erhöht (§ 6 Abs. 5 Satz 6). Sinn und Zweck dieser Missbrauchsabwehrregelungen ist es, einer gezielten interpersonellen Verlagerung stiller Reserven entgegenzuwirken (s. § 6 Anm. 1620, 1670). Ausweislich dieses Normzwecks ist bereits erkennbar, dass ein rückwirkender Teilwertansatz keinerlei Auswirkungen auf einen im Zuge der Umstrukturierung nach § 6 Abs. 5 nach Maßgabe des § 34a Abs. 5 Satz 2 auf den aufnehmenden Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag haben kann, da § 34a eben nicht die Sicherstellung einer personell zutreffenden Zuordnung stiller Reserven im Visier hat, sondern vielmehr eine Tarifbegünstigung so lange gewähren will, wie die idealtypisch unter Verwendung der einbehaltenen Gewinne angeschafften und hergestellten WG einem Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil des Stpfl. zugeordnet bleiben, oder nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 Satz 3 fortan anderen Stpfl. – nicht minder investiv – zugerechnet werden. Hierfür ist es jedoch vollkommen unerheblich, zu welchen Werten diese WG ggf. zwischen denen bei Verwendung eines engen Betriebsbegriffs existenten unterschiedlichen Betrieben bzw. Mitunternehmeranteilen des Stpfl. hin- und herwechseln (POHL, BB 2008, 1536 [1538]; PAUS, EStB 2008, 365; differenzierend LEY, Ubg 2008, 214 [216]). Es verwundert daher, dass die FinVerw. bei einem rückwirkenden Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 4 oder Satz 6 ebenso rückwirkend die Anwendung des Abs. 5 Satz 2 versagen will (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 32), so dass in Höhe des ursprünglich übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrags rückwirkend eine Nachversteuerung vorzunehmen wäre, wobei sich die Höhe des Nachversteuerungsbetrags gegenüber dem ursprünglichen Wert allerdings nicht verändern würde (LEY, Ubg 2008, 214 [216]); Letzteres gilt, weil für die rückwirkenden Teilwertansatzes zum Ausweis gelangenden Gewinn die Thesaurierungsbegünstigung nicht in Anspruch genommen werden könnte, denn dieser ist infolge der Bewertung der Entnahme mit dem Teilwert bereits entnommen). Eine derartige rückwirkende Korrektur der ursprünglichen Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags konterkariert nun, wie ausgeführt, nicht nur den Telos des § 34a, sondern entbehrt jeder Stütze im Gesetzestext (PAUS, EStB 2008, 365), ermöglicht Abs. 5 Satz 2 doch bei Bestehen einer Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 eine Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags in Höhe des Buchwerts des betreffenden WG; Letzteres bliebe aber auch im Fall des rückwirkenden Teilwertansatzes gewährleistet. Der Gesetzeswortlaut enthält zudem weder eine Aussage darüber, dass eine Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nur dann zulässig sei, wenn die Übertragung des WG gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 zum Buchwert erfolgt (aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 68; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 77; HARLE/GEIGER, StBp. 2009, 1 [3]), noch wird die Möglichkeit einer rückwirkenden Versagung der Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags erwähnt. Die von der FinVerw. vertretene Auffassung ist daher uE gesetzeswidrig. Im Fall des nachträglichen Teilwertansatzes ist der Teilwert der neue Buchwert, der den Maßstab für die Übertragungshöhe bildet (POHL, BB 2008, 1536 [1539]; wohl auch LEY, Ubg 2008, 214 [216]).

88 **b) Antrag auf Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags**

**Antragserfordernis:** Die Übertragung erfolgt nur auf Antrag des Stpfl., wobei es nicht möglich ist, den Antrag auf einen Teil des übertragbaren nachversteuerungspflichtigen Betrags zu beschränken (POHL, BB 2008, 1536 [1539]; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 65 [3/2015]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 70).

**Frist und Form:** Für die Stellung des Antrags sind weder Form noch Frist geregelt. Da Abs. 5 Satz 2 eine Ausnahme vom Nachversteuerungsverfahren nach Abs. 4 iVm. Abs. 5 Satz 1 regelt, muss der Antrag bis zur Bestandskraft des ESt-Bescheids gestellt werden, in dem die Nachsteuer festgesetzt wird (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 70; aA RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 65 [3/2015]; rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, so dass auch Änderung nach Ablauf der Feststellungsfrist möglich ist).

**Änderung und Rücknahme:** Der Antrag kann mangels entgegenstehender Regelung bis zur Unanfechtbarkeit des EStBescheids geändert oder zurückgenommen werden (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 70; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 65 [3/2015]). Die (teilweise) Ablehnung eines Antrags auf Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist ein selbständiger Verwaltungsakt, gegen den der Stpfl. Einspruch einlegen kann. Zu ändern sind sowohl der Bescheid des abgebenden als auch des aufnehmenden Betriebs oder Mitunternehmeranteils (RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 66 [3/2015]). Dabei ist es naheliegend, den Bescheid des abgebenden Betriebs oder Mitunternehmeranteils als Grundlagenbescheid aufzufassen (zweifelnd RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 66 [3/2015]), weil anderenfalls Änderungen nur wegen widerstreitender Festsetzungen möglich wären (§ 174 AO).

89 **c) Betragmäßige Begrenzung der Übertragung**

**Begrenzung auf den Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts:** Die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist auf den (positiven) Buchwert der übertragenen bzw. überführten (aktivistischen) WG beschränkt. Ob stille Reserven vorhanden sind, ist in jeder Hinsicht irrelevant. Zur Anwendung von Abs. 5 Satz 2 bei rückwirkender Versagung der Buchwertfortführung s. Anm. 87.

**Begrenzung auf den ansonsten entstehenden Nachversteuerungsbetrag:** Der nachversteuerungspflichtige Betrag kann nur insoweit übertragen werden, als ein den Gewinn übersteigender positiver Saldo aus Entnahmen und Einlagen ohne Antrag nach Abs. 5 Satz 2 eine Nachversteuerung auslöst. Die Übertragung ist infolgedessen zugleich auf den zum Ende des letzten VZ festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrag beschränkt. Unterschreitet der positive Saldo aus Einlagen und Entnahmen (einschließlich der Überführungen und Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Sätze 1–3) den nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn, findet Abs. 5 Satz 2 keine Anwendung. In diesem Fall mindern auch die Entnahmen nach § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 das Begünstigungsvolumen beim Ursprungsbetrieb.

**Keine teilweise Übertragung:** Nicht möglich ist es, die Übertragung lediglich auf einen Teil des übertragbaren nachversteuerungspflichtigen Betrags zu beschränken (POHL, BB 2008, 1536 [1539]; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 65 [3/2015]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 70).

**2. Rechtsfolge: Unterbleiben der Nachversteuerung und Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags**

**a) Unterbleiben der Nachversteuerung**

90

**Grundlegende Rechtsfolge:** Die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags bewirkt, dass die durch die Übertragung nach § 6 Abs. 5 eigentlich gem. Abs. 4 ausgelöste Nachversteuerung nicht stattfindet, obwohl eine für die Höhe des Nachsteuerungsbetrags grds. relevante Entnahme vorliegt. Zugleich vermindert sich der nachversteuerungspflichtige Betrag des Ursprungsbetriebs nach Abs. 3 Satz 2 mW zum Ende des Wj. Die durch die Übertragung oder Überführung nach § 6 Abs. 5 ausgelöste Nachversteuerung unterbleibt auch dann, wenn nach der Übertragung nach Abs. 5 Satz 2 noch ein nachversteuerungspflichtiger Betrag im Ursprungsbetrieb verbleibt. Abstandnahme von der Nachversteuerung und Minderung des nachversteuerungspflichtigen Betrags sind also im Sinne eines Junktims untrennbar miteinander verbunden.

**b) Reihenfolge bei Zusammentreffen mit anderen Entnahmen**

91

Treffen Entnahmen und Überführungen oder Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Sätze 1-3 so zusammen, dass daraus eine Überentnahme resultiert, ist die Frage, in welcher Reihenfolge vorzugehen ist, uE zugunsten eines Wahlrechts des Stpfl. zu beantworten. Eine Berücksichtigung in chronologischer Reihenfolge verbietet sich schon deshalb, weil die Überentnahme auf einer zeitraumbezogenen Betrachtung beruht, bei der Einlagen bis zum Ende des Wj. mit vorhergehenden Entnahmen saldiert werden können. Dem Gesetzeszweck folgend sollte die Überführung oder Übertragung ab Auslösung der Nachversteuerungsschwelle vorrangig dem übertragbaren nachversteuerungspflichtigen Betrag zugeordnet werden. Dafür spricht insbes. auch, dass Abs. 4 Satz 1 ausdrücklich eine Nachversteuerung vorbehaltlich der Regelungen zur Übertragung des Nachsteuerungsbetrags anordnet (so auch FELLINGER, DB 2008, 1877 [1882]). Die Fin-Verw. möchte hingegen umgekehrt vorgehen und die sonstigen Entnahmen gegenüber den Entnahmen iSd. § 6 Abs. 5 stets als vorrangig ansehen (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 33), was GRAGERT/WIBBORN (NWB 2007, 2551 [2572 f.]; zust. LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15749]) damit begründen, dies sei die für den Stpfl. günstigere Reihenfolge. Da bei dieser Sichtweise die übrigen Entnahmen aber ggf. eine Nachversteuerung auslösen, die nicht durch Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags neutralisiert werden kann, kann dieser Auffassung nicht gefolgt werden, denn hierbei ist gerade kein Vorteil erkennbar. Günstiger wäre es hier, zunächst den nachversteuerungspflichtigen Betrag zusammen mit dem nach § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 überführten oder übertragenen WG (ggf. teilweise) zu übertragen, so dass die übrigen Entnahmen nur zur Nachversteuerung in Höhe des verbleibenden (entsprechend verminderten) nachversteuerungspflichtigen Betrags führen können. Da Abs. 5 ein Wahlrecht vorsieht, liegt es näher, dem Stpfl. auch die Entscheidung zu überlassen, in welcher Reihenfolge die Entnahmen zugeordnet werden sollen (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [437]). Auf diese Weise kann auch der Fall unproblematisch gelöst werden, dass mehrere Übertragungen und Überführungen auf verschiedene Betriebe oder Mitunternehmeranteile erfolgen. Die andere Alternative wäre, im Lichte von BFH v. 27.9.2006 (X R 25/04, BStBl. II 2007, 694) im Sinne einer Meistbegünstigung die für den Stpfl. günstigste Reihenfolge zu unterstellen (WA-

CKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 69; LEY, Ubg 2008, 214 [216]; POHL, BB 2008, 1536 [1539]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1813]).

### 92 3. Erhöhung des nachversteuerungspflichtigen Betrags beim aufnehmenden Betrieb oder Mitunternehmeranteil

**Erhöhung des nachversteuerungspflichtigen Betrags zum Ende des Wirtschaftsjahres:** Beim aufnehmenden Betrieb oder Mitunternehmeranteil ist korrespondierend zur Minderung beim Ursprungsbetrieb der nachversteuerungspflichtige Betrag zu erhöhen. Dies erfolgt mW zum Ende des Wj. und kann damit auch erst im folgenden Wj. – und bei Vorliegen von Überentnahmen – eine Nachversteuerung auslösen.

**Einlage aufgrund der Überführung oder Übertragung nach § 6 Abs. 5:** Die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ändert nichts daran, dass die Überführung oder Übertragung nach § 6 Abs. 5 beim abgebenden BV eine Entnahme darstellt, weil anderenfalls keine die Nachversteuerung auslösende Überentnahme mehr vorläge und damit die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags gar nicht möglich wäre. Beim aufnehmenden Betrieb oder Mitunternehmeranteil liegt dementsprechend eine Einlage vor. Hierdurch wird allerdings im ZielBV ggf. ein zusätzliches Entnahmepotenzial generiert, welches insoweit Entnahmen in das PV ermöglicht, die weder eine Nachversteuerung auslösen noch einer begünstigten Besteuerung eines im ZielBV erzielten Gewinns entgegenstehen, während eine sich im UrsprungsbV infolge einer ggf. vorliegenden Überentnahme ergebende Nachversteuerung durch eine Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach Abs. 5 Satz 2 unterdrückt werden kann.

**Beispiel 1:** X verfügt über zwei Betriebe. Betrieb 1 weist zum 31.12.01 einen nachversteuerungspflichtigen Betrag iHv. 100 und einen Gewinn von null aus; Einlagen sind nicht vorgenommen worden. Gewinn, Einlagen und Entnahmen des Wj. 01 betragen in Betrieb 2 null. Entnimmt X nun 100 aus dem BV des Betriebs 1, so löst dies eine Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags iHv. 100 aus. Überführt X stattdessen ein WG mit einem Buchwert von 100 in seinen Betrieb 2 und beantragt die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags iHv. 100 auf diesen Betrieb, so wird dadurch zum einen die Nachversteuerung in Betrieb 1 unterdrückt, zum anderen kann X Entnahmen in Höhe des Buchwerts des überführten WG aus Betrieb 2 vornehmen, ohne eine Nachversteuerung auszulösen, da lediglich die vorherige Einlage wieder entnommen wird, so dass insoweit die Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 4 Satz 1 (positiver Saldo von Entnahmen und Einlagen des Wj. > Gewinn des Wj.) nicht erfüllt ist.

Denkbar sind darüber hinaus Konstellationen, in denen erst aufgrund der als Einlage zu qualifizierenden Übertragung nach § 6 Abs. 5 im aufnehmenden Betrieb die Anwendung von § 34a ermöglicht wird.

**Beispiel 2:** Wie Beispiel 1, jedoch erzielt X in seinem Betrieb 2 einen Gewinn iHv. 100 und hat Entnahmen iHv. 100 vorgenommen, so dass der nach Abs. 2 zu ermittelnde nicht entnommene Gewinn null beträgt und folglich der Gewinn gem. § 32a zu versteuern ist. Nach Berücksichtigung der Überführung des WG ergibt sich indes ein nicht entnommener Gewinn von 100, da der (positive) Saldo von Entnahmen und Einlagen nicht mehr 100, sondern null beträgt.

Die bereits im JStG 2009 vom BRat geplante Missbrauchsabwehrregelung in Abs. 5 Satz 3, nach der im Fall der Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags die Überführung bzw. Übertragung beim aufnehmenden Betrieb nicht als Einlage gelten sollte (BRDrucks. 545/08, 21) wurde im weiteren Gesetzgebungsverfahren ohne weitere Begründung nicht weiter aufgegriffen. Ob-

wohl der Gesetzgeber die Problematik also offensichtlich erkannt hat, entschied er sich bewusst gegen eine entsprechende Regelung, so dass uE davon auszugehen ist, dass Einlagen auf der Seite des aufnehmenden BV vorliegen (glA DÖRFLER in LBP, § 34a Rn. 160 [11/2010]; GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [751]; HARLE/GEIGER, BB 2009, 587 [590]; POHL, BB 2008, 1536 [1537]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1812 f.]; NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [16], aA WENDT, Stbg 2009, 1 [8]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 71: nach Sinn und Zweck Abs. 5 läge beim aufnehmenden Betrieb keine Einlage vor; ebenso REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 77).

Einstweilen frei.

93–95

## G. Erläuterungen zu Abs. 6: Vorzeitige Nachversteuerung

### I. Durchführung und Voraussetzungen einer vorzeitigen Nachversteuerung (Abs. 6 Satz 1)

#### 1. Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)

96

Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 ordnet eine Nachversteuerung für Fälle der Betriebsveräußerung oder -aufgabe iSd. § 14, § 16 Abs. 1 und Abs. 3 sowie § 18 Abs. 3 an. Wird der Betrieb oder Mitunternehmeranteil vollständig aufgegeben oder veräußert, entfällt das Objekt der Tarifbegünstigung und damit die Möglichkeit, bei diesem Betrieb oder Mitunternehmeranteil eine Nachversteuerung vorzunehmen (BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2091]; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2574]; GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [299]). Der für den entsprechenden Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag ist in voller Höhe aufzulösen und nachzuersteuern. Die Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils oder von Betriebsteilen lässt das Begünstigungsobjekt dagegen fortbestehen, so dass keine Nachversteuerung durchzuführen ist.

BÄUMER, DStR 2007, 2089 (2091); GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 (2574); LEY, KÖSDI 2007, 15737 (15750); PAUS, EStB 2008, 322 (326); ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 (435); SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 (845); RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 69 (3/2015); zweifelnd WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 530 f.

**Vermeidung einer Betriebsaufgabe:** Die Nachversteuerung kann zu einem Zielkonflikt führen, wenn bei einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe einerseits die Nachversteuerung vermieden, andererseits die Begünstigungen der §§ 16, 34 genutzt werden sollen. Fraglich könnte sein, ob bei Anwendung der §§ 16, 34, zB bei Verkauf aller wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs, dennoch eine Nachversteuerung vermieden werden kann, etwa wenn der Betrieb in einem minimalen Umfang fortgeführt wird und keine Überentnahmen vorliegen (so uU PAUS, EStB 2008, 322 [326]). Gegebenenfalls lässt sich die Nachversteuerung trotz Veräußerung oder Aufgabe durch frühzeitige Strukturierung vermeiden, etwa durch Schaffung von Teilbetrieben, die nicht veräußert werden und den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortführen, oder durch Überführung von WG, die nicht veräußert werden sollen, in eine gewerblich geprägte PersGes. un-

ter Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach Abs. 5 (PAUS, EStB 2008, 322 [326]), wobei allerdings die von der Rspr. zu §§ 16, 34 entwickelten Grenzen der Gestaltung zu beachten sind (s. § 34 Anm. 39).

**Realteilung:** Bei der Realteilung einer Mitunternehmerschaft nach § 16 Abs. 3 Satz 2 fehlt es dem Wortlaut nach an der Möglichkeit zur Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den übernehmenden Betrieb, weil Abs. 5 Satz 2 nur die Fälle des § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 und Abs. 7 nur die Fälle des § 6 Abs. 3 und des § 24 UmwStG erfassen. Die FinVerw. hält die Nachversteuerung für zwingend, weil die Realteilung eine Betriebsaufgabe darstelle (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 41 f.).

► *Analoge Anwendung von Abs. 5:* Ein Nachversteuerungsbedürfnis ist uE im Fall der Realteilung nicht erkennbar, soweit die Realteiler BV in einem eigenen BV fortführen (NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [23]; LEY, Ubg 2008, 214 [217]; FELLINGER, DB 2008, 1877 [1882]; PAUS, EStB 2008, 322 [327]; SCHIFFERS, DStR 2008, 1805 [1813]; wohl auch SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2008, 1933 [1935]). Auch aus Folgerichtigkeitswägungen ist es nicht zu rechtfertigen, bei buchwerterhaltenden Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Sätze 1–3, § 6 Abs. 3 oder § 24 UmwStG eine Nachversteuerung gem. Abs. 5 (s. Anm. 90) bzw. Abs. 7 (s. Anm. 109) zu unterlassen, eine solche aber in Fällen der – gleichermaßen zum Buchwert durchzuführenden – Realteilung zu erzwingen. Im Erg. ist uE von einer planwidrigen Regelungslücke auszugehen (zweifelnd PAUS, EStB 2008, 322 [327]), die nach dem Zweck der Nachversteuerungstatbestände mangels Übernahme durch Analogie geschlossen werden muss. Aufgrund der inhaltlichen Nähe zwischen Realteilung und § 6 Abs. 5 bietet sich die entsprechende Anwendung des Abs. 5 an (so auch SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2008, 1933 [1935]). Der für den jeweiligen Mitunternehmer festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag ist uE daher unverändert seinem NachfolgeBV zuzurechnen. Eine Aufteilung des jeweiligen nachversteuerungspflichtigen Betrags erübrigt sich (aA FELLINGER, DB 2008, 1877 [1882]: Aufteilung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach dem Verhältnis des übernommenen Eigenkapitals).

► *Realteilung erfordert keine Betriebsaufgabe:* Nach der jüngeren Rspr. des BFH ist zudem zu beachten, dass eine Realteilung nach § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. eine Betriebsaufgabe nicht mehr zwingend voraussetzt (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37; BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, DStR 2017, 1381; BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, DStR 2017, 1376), so dass die Argumentation der FinVerw., die Realteilung müsse infolge des Vorliegens einer Betriebsaufgabe zur Nachversteuerung führen, nicht mehr trägt und es folglich umso weniger gerechtfertigt erscheint, in Fällen der Realteilung die Fortführung oder Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags auszuschließen. Hier ist der Gesetzgeber aufgerufen, § 34a an das veränderte ertragstl. Verständnis des Begriffs der Realteilung anzupassen.

► *Realteilung unter Zuweisung von Sachgesamtheiten:* Die restriktive Sichtweise der FinVerw. dürfte ohnehin insoweit überholt sein, als sie selbst für eine Realteilung iSv. § 16 Abs. 2 Sätze 2 ff. die Aufgabe des Betriebs der realgeteilten Mitunternehmerschaft jedenfalls dann nicht mehr fordert, wenn ein Mitunternehmer unter Mitnahme eines Teilbetriebs aus der Gesellschaft ausscheidet (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl. I 2017, 36, im Anschluss an BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 3). Zumindest in diesen Fällen sollte der nachversteuerungspflichtige Betrag von denjenigen Realteilern, die anlässlich der Realteilung einen Teilbetrieb erhalten und diesen in ein eigenes BV übertragen, dem aufnehmenden BV zugerechnet und unverändert fortgeführt

werden können (glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 87: vorrangige Anwendung von Abs. 7 bei Realteilung unter Zuweisung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen). Eine Fortführung der nachversteuerungspflichtigen Beträge gilt uE in gleicher Weise für die zum Zeitpunkt der Realteilung bereits festgestellten nachversteuerungspflichtigen Beträge der übrigen Mitunternehmer, welche die Mitunternehmerschaft ohne den Ausgeschiedenen fortsetzen.

## 2. Einbringung bzw. Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2) 97

**Wechsel zum Körperschaftsteuersystem:** Bei der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. oder Genossenschaft ist gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 eine Nachversteuerung durchzuführen, weil infolge des Systemwechsels eine spätere Nachversteuerung nicht sichergestellt ist (GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2574]). De lege ferenda wäre es uE gleichwohl sachgerecht, auch bei Wechsel zum KStSystem auf die Nachversteuerung zugunsten des Entstehens eines ausschüttbaren Gewinns bei der KapGes. zu verzichten (NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [26] mwN).

**Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils** liegt vor, wenn sämtliche dem Betrieb oder Mitunternehmeranteil zuzurechnenden funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die KapGes. oder Genossenschaft übertragen werden. Unerheblich ist, ob sich dies im Anwendungsbereich des § 20 UmwStG oder nach § 6 Abs. 6 vollzieht.

**Einbringung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils** löst dagegen keine Nachversteuerung aus (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 43; BINDL, DB 2008, 949 [951]; FELLINGER, DB 2008, 1877 [1883]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15750]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [411]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [845]), da ein RestBV des Einbringenden verbleibt. Der Änderungsvorschlag des BRat, auch diese Fälle in den Nachversteuerungstatbestand aufzunehmen (BTDrucks. 16/5377, 14), wurde nicht umgesetzt. Zählt allerdings der aufgrund der Einbringung erhaltene Anteil an der Körperschaft in der Folge nicht mehr zum BV des Einbringenden, liegt uE insoweit eine Entnahme vor, die zur Nachversteuerung führen kann (glA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 77).

**Einbringung eines zu einem Betrieb gehörenden Mitunternehmeranteils:** Nach der hier vertretenen Auffassung ist der zu einem Betrieb gehörende Mitunternehmeranteil als separate Einheit zu verstehen, für die ggf. ein gesonderter nachversteuerungspflichtiger Betrag festzustellen ist (s. Anm. 44). Die Einbringung eines solchen Anteils in eine KapGes. führt daher grds. zur Nachversteuerung (aA. BINDL, DB 2008, 949 [951]; teleologische Reduktion). Soweit allerdings die im Gegenzug erhaltenen Anteile an der Körperschaft weiterhin zum BV dieses Betriebs gehören, sollte uE eine Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags des Mitunternehmeranteils auf den Betrieb unter entsprechender Anwendung von Abs. 5 Satz 2 möglich sein.

**Verdeckte Einlage:** Die verdeckte Einlage eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. oder Genossenschaft führt zur Betriebsaufgabe und fällt unter Abs. 6 Satz 1 Nr. 1, es sei denn, der verdeckt eingelegte Betrieb oder

Mitunternehmeranteil gehörte zu einem auch nach der Einbringung bestehen bleibenden BV, dem der nachversteuerungspflichtige Betrag unverändert zugeordnet werden kann.

**Formwechsel in Kapitalgesellschaft:** Die Einbeziehung des Formwechsels geht auf einen Änderungsvorschlag des BRat zurück (BTDrucks. 16/5377, 14). Auf die Tatbestände des UmwStG (§§ 20, 25 UmwStG) nimmt die Vorschrift anders als der Gesetzentwurf (BTDrucks. 16/4841, 11) keinen unmittelbaren Bezug. Bei gedachter Äquivalenz von Sondertarifierung und Thesaurierungsbesteuerung der KapGes. sollte allerdings de lege ferenda ein Rechtsformwechsel ohne Nachversteuerung möglich sein (s. auch HEY, DStR 2007, 925 [931]; LEY, KÖSDI 2007, 15737 [15750]; NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [18]). Man kann nun versuchen, eine Begründung für die fehlende Symmetrie der Begünstigungstechnik zu finden: Der Nachversteuerungsbetrag ist beim Personenunternehmen dem Unternehmer zugeordnet und lässt sich nicht ohne Weiteres auf die Unternehmens- bzw. Gesellschaftsebene transferieren (HEY, DStR 2007, 925 [931]). Das ist im Grundsatz mangels einer anderen Regelung zutreffend. Würde man allerdings die nicht entnommenen, begünstigt besteuerten Gewinne im Zuge der Einbringung nicht dem Einlagekonto iSd. § 27 KStG zuweisen, könnte eine Nachversteuerung bei Ausschüttung im Wege der Abgeltungsteuer (oder des Teileinkünfteverfahrens, krit. deswegen WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 552 mit Fn. 70) erfolgen; vorher besteht kein zwingender Besteuerungsbedarf (CORDES, WPg 2007, 526 [530]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [434]: Minderung der AK um den nachversteuerungspflichtigen Betrag). Solange der Gesetzgeber diesen Weg nicht beschreitet, ist die Existenz nachversteuerungspflichtiger Beträge ein Umwandlungshindernis (CORDES, WPg 2007, 526 [530]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [845]).

**Mehrstufige Umstrukturierungen:** Durch Zwischenschalten einer Mitunternehmerschaft lässt sich die Nachversteuerung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 verhindern. Wird zB ein Mitunternehmeranteil zunächst in eine (weitere) Mitunternehmerschaft nach § 24 UmwStG zu Buchwerten eingebracht, so dass der nachversteuerungspflichtige Betrag nach Abs. 7 Satz 2 auf den hierdurch entstehenden, neuen Mitunternehmeranteil übergeht, löst eine anschließende Umwandlung auf der Ebene der TochterPersGes. in eine KapGes. oder Genossenschaft keine Nachversteuerung aus (s. auch WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 560).

### 98 3. Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 auf ein KSt-Subjekt (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3)

**Ausnahme zu Abs. 7:** In den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines ganzen Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 hat der Rechtsnachfolger grundsätzlich nach Abs. 7 Satz 1 den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen. Erfolgt die unentgeltliche Übertragung jedoch auf ein KSt-Subjekt und ändert sich damit das Besteuerungssystem von der einkommensteuerlichen Besteuerung eines Einzel- oder Mitunternehmers zur Besteuerung nach dem KStG, ist der nachversteuerungspflichtige Betrag nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 aufzulösen und eine Nachversteuerung durchzuführen. Nach Auffassung des Gesetzgebers ist dies erforderlich, da auf Ebene der übernehmenden Kapitalgesellschaft keine Nachversteuerung mehr durchgeführt werden kann.

Der durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074) eingeführte Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 korrespondiert insoweit mit Abs. 6 Satz 1 Nr. 2, als auch dort beim Wechsel vom ESt- zum KSt-System die Nachversteuerung angeordnet wird. Im Ergebnis wird damit der gesetzgeberischen Intention Rechnung getragen, § 34a ausschließlich für natürliche Personen als (Mit-)Unternehmer einzuführen (siehe BTDRs. 16/5377, 14). De lege ferenda wäre es uE gleichwohl sachgerecht, auch bei einem Wechsel zum KStSystem auf die Nachversteuerung zugunsten des Entstehens eines ausschüttbaren Gewinns bei der KapGes. zu verzichten (NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [26] mwN).

**Unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3** liegt nur vor, wenn der Übertragende keinerlei Gegenleistung für den übertragenen Betrieb oder Mitunternehmeranteil erhält. Als Anwendungsfall von Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 kommt daher lediglich die unentgeltliche Übertragung auf ein KSt-Subjekt infrage, an dem der Übertragende nicht als Anteilseigner beteiligt ist, etwa auf eine Stiftung oder auf eine gemeinnützige KapGes., an der nur Personen des öffentlichen Lebens beteiligt sind.

► *Kein Fall der verdeckten Einlage:* Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils auf eine KapGes. durch einen Anteilseigner erfüllt regelmäßig den Tatbestand der verdeckten Einlage iSv. § 6 Abs. 6 Satz 2, so dass die Übertragung als Betriebs- oder Anteilsaufgabe nach § 16 Abs. 3 Satz 1 zu qualifizieren ist und § 6 Abs. 3 nicht zur Anwendung kommt (BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458, Tz. 2), § 6 Abs. 6 gilt trotz des gegenteiligen Wortlauts („einzelnes Wirtschaftsgut“) auch für die Übertragung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen (KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rn. 746). In diesen Fällen erfolgt die Nachversteuerung folglich nicht nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 3, sondern nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 (siehe Anm. 96).

► *Kein Fall der offenen Sacheinlage:* Diese vollzieht sich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und erfolgt damit entgeltlich; eine unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 liegt daher nicht vor. Derartige Einbringungen führen unabhängig davon, ob sie zur Anwendung von § 20 UmwStG führen oder als Tausch iSv. § 6 Abs. 6 zu qualifizieren sind, zur Nachversteuerung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 97).

**Übertragungen vor Inkrafttreten von Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 nF:** siehe Anm. 2.

**Die unentgeltliche Übertragung eines Teilbetriebs** löst keine Nachversteuerung aus, da beim Übertragenden ein RestBV verbleibt; siehe Anm. 97).

**Die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils** wird durch Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 nicht ausdrücklich erfasst. Nach Auffassung des Vermittlungsausschusses, auf dessen Beschluss die Änderung erst in das Änderungsgesetz gelangte, wird dieser Fall jedoch auch ohne ausdrückliche Erwähnung erfasst, da insoweit dem Verständnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 erster Halbsatz sowie zu § 24 UmwStG (explizit in § 24 Absatz 3 Satz 2 UmwStG) zu folgen sei (BTDrucks. 18/12128, 29). Diese Analogie ist uE de lege lata problematisch, da es der Gesetzgeber gerade im Bereich dieser beiden Normen für erforderlich gehalten hat, den Einbezug der Teilanteilsübertragung bzw. -einbringung ausdrücklich zu erwähnen. Hinzu kommt, dass wie bei der Übertragung von Teilbetrieben auch bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen der nachversteuerungspflichtige Betrag dem nicht übertragenen Teil der Sachgesamtheit zugerechnet werden könnte.

**Mittelbare Übertragung auf KSt-Subjekt:** Eine Nachversteuerung ist auch im Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 auf eine Mitunternehmerschaft durchzuführen, soweit an dieser ein KSt-Subjekt beteiligt ist.

#### 99 4. Wechsel der Gewinnermittlungsart (Abs. 6 Satz 1 Nr. 4)

**Wechsel der Gewinnermittlungsart:** Der Wechsel vom BV-Vergleich zu der Einnahmenüberschussrechnung oder einer pauschalierten Gewinnermittlung (§ 5a, § 13a) löst nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 ebenfalls die Nachversteuerung aus, obwohl es nicht zu einer Überführung ins PV kommt und das StObjekt unverändert vorhanden ist (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 44). Die Nachversteuerung resultiert insoweit aus der – uE nicht gerechtfertigten (s. Anm. 7) – fehlenden Begünstigungsfähigkeit dieser Gewinnermittlungsarten.

**Schätzung:** Wenn der Gewinn wegen nicht ordnungsmäßiger Buchführung geschätzt werden muss, ist keine sofortige, vollumfängliche Nachversteuerung entsprechend Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 vorzunehmen (RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 71 [3/2015]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 79; aA wohl GRÜTZNER, StuB 2007, 295 [299]). Wohl aber ist neben dem Gewinn auch der nachversteuerungsrelevante Saldo von Einlagen und Entnahmen einer Schätzung zugänglich. Diese Schätzung stellt insoweit das gegenüber der vollumfänglichen Nachversteuerung mildere Mittel dar. Ein systematisches Risiko im Sinne eines möglichen Verlustes von Nachversteuerungspotential besteht nicht.

#### 100 5. Antrag auf Nachversteuerung (Abs. 6 Satz 1 Nr. 4)

**Antrag:** Der Antrag auf Nachversteuerung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 kann insbes. zur Vermeidung der Belastung eines Nachfolgers mit latenter ESt (Abs. 7) sinnvoll sein (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 47). Mangels entgegenstehender Regelung ist auch die Beantragung einer Nachversteuerung von Teilbeträgen möglich (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 45; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2575 f.]), weil der Stpfl. ohnehin über sein Entnahmeverhalten die Nachversteuerung zeitlich gestreckt auslösen kann. Für den Antrag auf Nachversteuerung muss verfahrensrechtl. dasselbe gelten wie für den Antrag auf Thesaurierungsbegünstigung, so dass er bis zur materiellen Bestandskraft des ESt-Bescheids gestellt (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 80), geändert und zurückgenommen werden kann (zweifelnd, ob eine Rücknahme zulässig ist, PAUS, EStB 2008, 322 [327]).

**Gesamtrechtsnachfolge:** Den Antrag kann auch der Gesamtrechtsnachfolger für den Erblasser stellen, mit der Folge, dass die infolge des Antrags ausgelöste Nachversteuerungslast ggf. als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 ErbStG Berücksichtigung findet (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 194 [7/2015]; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2576]).

**II. Stundungsmöglichkeit (Abs. 6 Satz 2)**

Abs. 6 Satz 2 verpflichtet die FinVerw., die nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 geschuldete Steuer über einen Zeitraum von bis zu zehn Jahren zinslos zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Stpfl. verbunden wäre.

**Ermessen der Finanzverwaltung:** Maßstab sind die zu § 222 AO entwickelten Grundsätze (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 46), was eine nur eingeschränkte gerichtliche Überprüfbarkeit der verwaltungsseitigen Ermessensausübung nach sich zieht (RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 73 [3/2015]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 81).

**Erhebliche Härten** können aus sachlichen oder aus persönlichen Gründen entstehen (BINDL, DB 2008, 949 [952]). Erhebliche Härten sind jedenfalls dann anzunehmen, wenn kein Liquiditätszufluss beim Stpfl. vorliegt, zB infolge der Umwandlung in Gesellschafterdarlehen im Zuge von Einbringungen (s. auch ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [438]). Darüber hinaus kann eine Billigkeitslösung nach §§ 163, 222 AO herbeigeführt werden (vgl. auch BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 46).

**Stundungszeitraum:** Die Stundung ist über den Stundungszeitraum sukzessive aufzuheben. Unter „Stundung in regelmäßigen Teilbeträgen“ ist uE eine dem Betrag nach gleichmäßige Aufhebung der Stundung über einen Zeitraum von maximal zehn Jahren zu verstehen (zweifelnd bezüglich einer Aufteilung in zwingend gleiche Jahresbeträge WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 81). Eine hiervon abweichende Stundung ist von der Norm nicht gedeckt (PAUS, EStB 2008, 322 [328]), auch wenn dem Stpfl. erst in absehbarer Zeit Liquidität zur Verfügung steht, die eine vollständige Stundung bis zu einem bestimmten Zeitpunkt nahelegen würde. Eine über den Zeitraum von zehn Jahren hinausgehende Stundung lässt sich ebenfalls nicht auf Abs. 6 Satz 2 stützen. Auch bezüglich des zu gewährenden Stundungszeitraums besteht uE ein Ermessen der FinVerw. Bei dessen Ausübung ist im Einzelnen zu prüfen, über welchen Zeitraum die Stundung erforderlich ist, um erhebliche Härten für den Stpfl. zu vermeiden. Insoweit ist also dem Antrag des Stpfl. bezüglich des begehrten Stundungszeitraums nicht zwingend zu folgen.

**Zinslosigkeit:** Ein wesentlicher Vorteil der Stundungsregelung aus Sicht der Stpfl. ist die Zinslosigkeit. In dem Begriff der erheblichen Härten liegt allerdings ein Abwägungserfordernis, mit dem notwendig eine gewisse Unsicherheit einhergeht (CORDES, WPG 2007, 526 [530]).

**Gefährdung des Steueranspruchs:** Stundungsvoraussetzung ist – anders als in § 222 Satz 1 AO – nicht, dass der StAnspruch durch die Stundung nicht gefährdet wird (vgl. etwa PAUS, EStB 2008, 322 [328]; BINDL, DB 2008, 949 [952]). Ebenso fehlt die Bestimmung, dass eine Stundung idR nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden soll. Eine Gefährdung des StAnspruchs bei ungünstigen wirtschaftlichen Verhältnissen des Stpfl. berechtigt daher weder zur Ablehnung der Stundung (PAUS, EStB 2008, 322 [328]) noch zur Anordnung einer Sicherheitsleistung. Von der Stundung nach Abs. 6 Satz 2 unberührt bleibt die normale tarifliche Besteuerung (GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2575]).

**Keine Stundung nach Abs. 6 bei Wechsel der Gewinnermittlungsart:** Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart ist zwar ebenfalls zwingend eine Nachversteuerung – trotz ggf. fehlender Überentnahme – vorzunehmen; eine Stundung ist für diesen Fall aber nach Abs. 6 Satz 2 nicht vorgesehen. Dem

## § 34a Anm. 101–107 H. Abs. 7: Nachversteuerungspflichtiger Betrag

Stpfl. bleibt nur die Möglichkeit der Stundung nach § 222 AO (GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2575]), die zu gewähren ist, wenn der Stpfl. den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht beeinflussen kann, zB als Minderheitsgesellschafter.

**Keine Stundung nach Abs. 6 bei Antragsnachversteuerung:** Bei der Nachversteuerung aufgrund eines Antrags nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 ist eine Stundung nach Abs. 6 Satz 2 ebenfalls nicht vorgesehen. Dies ist aber auch nicht erforderlich, da der Stundungseffekt durch Verteilung des Antragsvolumens über mehrere Jahre erzielt werden kann.

**Der Erlass der Nachsteuer** wird nicht in § 34a geregelt, so dass auf § 227 AO zurückzugreifen ist (PAUS, EStB 2008, 322 [328]), woran insbes. im vorgerückten Alter des Stpfl. zu denken ist, wenn er das Restvermögen zur Altersvorsorge benötigt und ggf. einen Teil des Vermögens ohne Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf Angehörige übertragen hat (PAUS, EStB 2008, 403 [405 f.]).

102–105 Einstweilen frei.

### H. Erläuterungen zu Abs. 7: Schicksal des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei Übertragungen nach § 6 Abs. 3 bzw. Einbringungen nach § 24 UmwStG

106

#### I. Regelungsinhalt

Gemäß Abs. 7 Satz 1 hat in Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen. Abs. 7 Satz 2 ordnet in bestimmten Einbringungsfällen des § 24 UmwStG den Übergang des an der übertragenen Sachgesamtheit haftenden nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den neuen Mitunternehmeranteil an.

#### II. Unentgeltliche Betriebsübergänge (Abs. 7 Satz 1)

##### 107 1. Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3

**Unentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit:** Abs. 7 Satz 1 regelt den Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den Rechtsnachfolger in den Fällen einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3. Der Übernehmer tritt umfassend in die Fußstapfen seines Vorgängers, bei dem – jedenfalls bei vollständiger Übertragung der Sachgesamtheit – eine Nachversteuerung nicht mehr durchgeführt werden kann. Ohne ausdrückliche Anordnung des Übergangs würde der Nachversteuerungspflichtige wegen des Fehlens eines diesbezüglichen Nachversteuerungstatbestands in Abs. 6 untergehen (RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 76 [3/2015]).

**Unentgeltliche Übertragung auf ein KSt-Subjekt:** Gem. Abs. 7 Satz 1 Halbsatz 2 findet bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 auf ein KSt-Subjekt vorrangig Abs. 6 Nr. 3 Anwendung. Eine Fortführung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach Abs. 7 Satz 1 ist daher nicht möglich; vielmehr erfolgt in diesen Fällen die vorzeitige Nachversteuerung nach Abs. 6 Nr. 3 (s. Anm. 98).

**Steuerneutrale Nachfolge:** Die durch Abs. 7 Satz 1 bewirkte Durchbrechung der personenbezogenen Konzeption des § 34a (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 85) entspricht der § 6 Abs. 3 innewohnenden Grundentscheidung, bei unentgeltlichem Übergang betrieblicher Sachgesamtheiten auf die Einhaltung des Subjektsteuerprinzips zugunsten der Steuerneutralität der Unternehmensnachfolge zu verzichten. Gleichwohl kann die Übernahme der latenten Nachsteuerlast einen erheblichen Nachteil für den Rechtsnachfolger bedeuten. Dem kann nur durch einen (ggf. betragsmäßig begrenzten, s. GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2577]) Antrag auf freiwillige Nachversteuerung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 begegnet werden (vgl. FELLINGER, DB 2008, 1877 [1882 f.]; BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 47).

**Übertragung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen:** Abs. 7 Satz 1 sieht nicht für alle in § 6 Abs. 3 geregelten Fälle unentgeltlicher Übertragungen eine Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags vor. So lässt Abs. 7 Satz 1 die Folgen der Übertragung eines Teilbetriebs und eines Teilmitunternehmeranteils sowie der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen offen. Unklar ist, ob es sich um eine absichtliche oder um eine verdeckte Lücke handelt. Der BRat hatte in seiner Stellungnahme (BTDrucks. 16/5377, 21) lediglich bezüglich Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 die Einbringung von Teilbetrieben in KapGes. angesprochen, die dort ebenfalls nicht geregelt ist.

► *Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags:* Die unentgeltliche Übertragung von Teilbetrieben und Teilmitunternehmeranteilen löst nach dem Wortlaut des Gesetzes keinen Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags aus, da Abs. 7 Satz 1 diesen Übergang ausdrücklich nur für die Übertragung (ganzer) Betriebe oder Mitunternehmeranteile anordnet. Die Übertragung von Teilbetrieben und Teilmitunternehmeranteilen fällt zwar auch unter § 6 Abs. 3 Satz 1; dennoch verbleibt der nachversteuerungspflichtige Betrag in diesen Fällen nach dem Wortlaut des Gesetzes in voller Höhe beim Übertragenden (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 47; HARLE/GEIGER, BB 2009, 587 [590]; PAUS, EStB 2008, 365 [368]; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 78 [3/2015]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 86). Nach anderer Auffassung erfolgt ein teilweiser Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags (LAUSTERER/JETTER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 9 [25]; NACKE, GStB 2008, 99 [101]), wobei allerdings offen wäre, ob der Übergang im Verhältnis der Buchwerte oder der Verkehrswerte erfolgen soll (ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 409 [438]; freie Wahl). Der Gesetzgeber geht nach der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zur Aufnahme der Betriebs- und Mitunternehmeranteilsübertragung nach § 6 Abs. 3 auf KSt-Subjekte in den Katalog der die vorzeitige Nachversteuerung auslösenden Vorgänge ebenfalls davon aus, dass der nachversteuerungspflichtige Betrag im Fall der Teilanteilsübertragung anteilig übergeht (BTDrucks. 18/12128, 29).

► *Entnahme iSv. Abs. 4:* Von der Frage des Übergangs des nachversteuerungspflichtigen Betrags zu trennen ist die Frage, ob derartige Übertragungen Entnah-

men aus dem BV des Übertragenden darstellen, die in der Folge zur Nachversteuerung nach Abs. 4 führen können. Dies wird von der FinVerw. (OFD Frankfurt v. 2.7.2015 – S 2290a A - 1 - St 213, Haufe-Index 8775833) und Teilen der Literatur (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 86) verneint, wohl aufgrund der Überlegung, dass der Übertragende selbst auch später noch eine Nachversteuerung auslösen kann, etwa wenn er „Überentnahmen“ aus dem bei ihm verbleibenden BV tätigt oder den verbliebenen Betrieb oder Mitunternehmeranteil aufgibt. Diese Auffassung kann uE gleichwohl angesichts des im Bereich des § 34a vorherrschenden engen Betriebsbegriffs kaum überzeugen. Zwar fehlt es, gemessen an der Zielrichtung des § 34a, nicht entnommene Gewinne zu begünstigen, an einem Besteuerungsbedürfnis, weil kein Vermögen die betriebliche Sphäre verlässt (s. auch CORDES, WPg 2007, 526 [529]), jedoch kommt es hier nicht anders als in den Fällen des § 6 Abs. 5 zu einem Abgang aus dem Vermögen des Betriebs oder Mitunternehmeranteils iSv. § 34a, so dass uE trotz des Fehlens einer dem Abs. 5 Satz 1 vergleichbaren Anordnung auch bei Übertragung von Teilbetrieben und Teilmitunternehmeranteilen von Entnahmen iSv. Abs. 4 auszugehen ist (aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 86). Da es diesbezüglich an einer die Nachversteuerung suspendierenden Vorschrift fehlt, können derartige Entnahmen *de lege lata* auch zur Nachversteuerung nach Abs. 4 führen. Dies gilt trotz der Tatsache, dass sich derartige Übertragungen nach § 6 Abs. 3 unter Fortführung der Buchwerte vollziehen, denn es besteht kein allgemeiner Grundsatz, dass in den Fällen einer steuerneutralen Umstrukturierung eine Nachversteuerung zu unterbleiben hat.

► *Steuersystematisch* wäre es uE gleichwohl richtig, in diesen Fällen den nachversteuerungspflichtigen Betrag anteilig übergehen zu lassen und zugleich die Nachversteuerung aufgrund dieser Übertragung zu unterdrücken. Dies erscheint auch angesichts der ansonsten bestehenden Gefahr, dass Stpfl. gezielt Teilbetriebsübertragungen vornehmen, um das Entnahmepotential ohne Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags zu verlagern, sachgerecht, denn anderenfalls könnte die Nachversteuerung trotz nachfolgender Entnahmen aus dem verlagerten Teilbetrieb vermieden bzw. bis zur Aufgabe des verbleibenden, ausgehöhlten Betriebs hinausgezögert werden (PAUS, EStB 2008, 365 [368]; BLÖCHLE/MENNINGER, DStR 2016, 1974 [1979]). Die Auffassung der FinVerw. lässt solche Gestaltungen zu, was in der Praxis wohl auch umfangreich genutzt wird (KESSLER/PFUHL/GRETHNER, DB 2011, 185 [186]). Zur Verhinderung derartiger Verwerfungen wäre es uE sachgerecht, (1.) im Wege der teleologischen Extension Abs. 7 Satz 1 auch auf die Übertragung von Teilbetrieben und Teilmitunternehmeranteilen anzuwenden und (2.) in Höhe des Übergangs des nachversteuerungspflichtigen Betrags die Nachversteuerung zu unterdrücken (im Erg. ähnlich CORDES, WPg 2007, 526 [529], der Abs. 5 analog anwenden möchte). Der Gesetzgeber ist aufgerufen, die bestehende Regelungslücke in diesem Sinne zu schließen. Zur insoweit vergleichbaren Problematik im Anwendungsbereich von Abs. 7 Satz 2 s. auch Anm. 109.

► *Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen*: Auch dieser Fall wird dem Wortlaut nach von Abs. 7 Satz 1 nicht erfasst, so dass nach Auffassung der FinVerw. der nachversteuerungspflichtige Betrag grds. beim bisherigen Betriebsinhaber verbleibt (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 47; HARLE/GEIGER, BB 2009, 587 [591]). Auch hier sollte uE der nachversteuerungspflichtige Betrag anteilig auf den Rechtsnachfolger übergehen.

► *Fälle des § 6 Abs. 3 Satz 2:* Wird die Teilsachgesamtheit nicht vollständig übertragen, etwa weil der Übertragende ein zum Mitunternehmerteilanteil gehörendes, funktional wesentliches WG des SonderBV nicht oder nur unterquotal mitüberträgt, verbleibt der nachversteuerungspflichtige Betrag ebenfalls dem Wortlaut des Gesetzes nach beim Übertragenden (HARLE/GEIGER, BB 2009, 587 [591]) bzw. geht nach der hier vertretenen Auffassung aufgrund teleologischer Extension von Abs. 7 Satz 1 anteilig auf den Erwerber über. Wird in diesen Fällen die Sperrfrist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 verletzt, löst dies uE keine rückwirkende Nachversteuerung aus (zur insoweit vergleichbaren Fragestellung im Anwendungsbereich von Abs. 5 Satz 2 s. Anm. 87).

**Der Begriff der Unentgeltlichkeit** ist ertragstl. zu verstehen.

► *Teilentgeltliche Übertragung:* Aufgrund der bei Veräußerung betrieblicher Sachgesamtheiten anzuwendenden Einheitstheorie (BFH v. 27.9.2006 – X B 71/06, BFH/NV 2007, 37; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rn. 655) liegt eine unentgeltliche Übertragung iSd. § 6 Abs. 3 auch dann vor, wenn die Übertragung gegen Entgelt erfolgt, das Entgelt das Kapitalkonto des Übertragenden jedoch nicht übersteigt (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 47; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 76, 85). In diesen Fällen erfolgt keine Aufteilung in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Übertragungsvorgang. Dies gilt in gleicher Weise im Anwendungsbereich des Abs. 7 Satz 1. Wenn die Gegenleistung das Kapitalkonto des Übertragenden nicht übersteigt, ist Abs. 7 Satz 1 daher anwendbar und der gesamte nachversteuerungspflichtige Betrag geht auf den Rechtsnachfolger über. Übersteigt das Entgelt das Kapitalkonto, liegt in vollem Umfang ein Fall des Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 vor.

► *Nachversteuerungslast kein Entgelt:* Der Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags bzw. der damit einhergehenden latenten EStZahllast ist nach hM nicht als Entgelt für den Erhalt des übertragenen Betriebs oder Mitunternehmeranteils zu verstehen; sie ist weder ertragstl. Betriebsschuld noch erbschaftstl. Nachlassverbindlichkeit (LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 201 [7/2015]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 85; eine teilentgeltliche Übertragung erwägend NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [22]). Danach erfolgt die Übertragung auch dann unentgeltlich, wenn die latente Belastung mit ESt höher als das übernommene Eigenkapital ist (PAUS, EStB 2008, 365 [367]).

► *Vorweggenommene Erbfolge:* Die Übertragung gegen Versorgungsleistungen, unter Nießbrauchsvorbehalt und gegen Entgelt bis zur Höhe des Kapitalkontos fallen unter § 6 Abs. 3, nicht aber die Übernahme privater Schulden oder die Zahlung von Gleichstellungsgeldern über das Eigenkapital hinaus (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 76, 85; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 198.2, Fn. 2 [7/2015]).

**Erbauseinandersetzung:** Nicht ausdrücklich geregelt ist die Anwendung von Abs. 7 Satz 1 in Fällen der Erbauseinandersetzung. Grundsätzlich ist der nachversteuerungspflichtige Betrag den Miterben anteilig nach Maßgabe der Erbquote zuzurechnen (WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 85). Erfolgt die Erbauseinandersetzung jedoch zeitnah oder aufgrund einer Teilungsanordnung so, dass einer der Erben nicht Mitunternehmer am vererbten Betrieb wird, geht der nachversteuerungspflichtige Betrag nur auf den bzw. die „Unternehmenserben“ über (SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2008, 1933 [1935]).

**Maßgeblicher Zeitpunkt:** Bei unterjähriger Übertragung im Lauf eines Wj. ist nach Vorstellung der FinVerw. entweder auf den Zeitpunkt der Übertragung ei-

§ 34a Anm. 107–109 H. Abs. 7: Nachversteuerungspflichtiger Betrag

ne Bilanz aufzustellen oder es sind die anteiligen Ergebnisse durch sachgerechte Schätzung zu ermitteln (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 47; GRÜTZNER, StuB 2008, 745 [750]). Eine gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung einer Zwischenbilanz besteht allerdings nicht (PAUS, EStB 2008, 365 [367]).

108 **2. Rechtsfolge: Fortführung des nachversteuerungspflichtigen Betrags durch den Rechtsnachfolger**

**Fortführung durch den Rechtsnachfolger:** Der vormalig für den Übertragenden festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag geht aufgrund zwingender gesetzlicher Anordnung in der zum Zeitpunkt der Übertragung bestehenden Höhe auf den Rechtsnachfolger über und wird von diesem fortgeführt. Einer gesonderten Feststellung bedarf uE insoweit nicht (aA wohl WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 85). Unklar ist, ob im Fall der Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt eine spätere Nachversteuerung den Nießbraucher oder den Rechtsnachfolger trifft (SOMBECK/LUKAS, FR 2013, 568 [574]).

109 **III. Einbringungen in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG (Abs. 7 Satz 2)**

**Bei Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils** nach § 24 UmwStG in eine PersGes. geht der für diese Sachgesamtheit festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag gem. Abs. 7 Satz 2 auf den neuen Mitunternehmeranteil über, wenn die Einbringung zu Buchwerten erfolgt. Zwar spricht Abs. 7 Satz 2 von dem Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den „neuen“ Mitunternehmeranteil, gleichwohl erfolgt ein solcher Übergang auch, wenn durch eine Einbringung iSv. § 24 UmwStG ein bereits existenter Mitunternehmeranteil vergrößert wird, zivilrechtl. folglich kein neuer Anteil entsteht (vgl. REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 81).

Der Gedanke, dass es bei einer Einbringung in eine PersGes. zu einem Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den neuen Mitunternehmeranteil kommt, ist steuersystematisch einerseits zutreffend, da auch nach der Einbringung der nachversteuerungspflichtige Betrag demselben Stpfl. zugeordnet wird und die thesaurierten Gewinne dem (Nachfolge-)Unternehmen zur Verfügung stehen (vgl. BINDL, DB 2008, 949 [952 f.]; GRAGERT/WIBBORN, NWB 2007, 2551 [2577]), andererseits ist jedoch nicht zu verkennen, dass eine solche Regelung schlicht überflüssig wäre, wenn der Gesetzgeber einem weiten Betriebsbegriff folgen würde, woraufhin die Beibehaltung des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei Einbringungen in eine PersGes. systemimmanent wäre.

**Beschränkung auf Buchwerteinbringungen:** Da nur die Buchwerteinbringung nach § 24 UmwStG in Abs. 7 Satz 2 genannt ist, scheidet ein Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei einer Einbringung zum gemeinen Wert bzw. Zwischenwert aus. In diesem Fall ist stattdessen der für den eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag im Jahr der Einbringung in voller Höhe nachzuersteuern (vgl. BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 47). Aus welchen Gründen die Einbringung nicht zum Buchwert erfolgt, ist unerheblich. Folglich scheidet auch bei einer (anteiligen) Aufdeckung stiller Reserven infolge von § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG (Beschränkung oder Ausschluss

des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland) oder § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG (Gewährung sonstiger Gegenleistungen) ein Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags insgesamt aus.

Begründet wird die bei Einbringungen über dem Buchwert erzwungene Nachversteuerung mit dem Argument, dass es sich bei der Einbringung um einen tauschähnlichen und damit veräußerungsgleichen Vorgang handle. Da aber im tatsächlichen Veräußerungsfall gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 eine Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags durchzuführen sei, könne bei einer zur Aufdeckung stiller Reserven führenden Einbringung nichts anderes gelten (vgl. DÖRFLER in LBP, § 34a Rn. 174 [11/2010]; FELLINGER, DB 2008, 1877 [1882 f.]; LEY, Ubg 2008, 214 [220]). Steuersystematisch überzeugend ist dies freilich nicht: Dagegen spricht uE, dass erstens die Annahme, Einbringungen in PersGes. seien tauschähnlich, nicht überzeugt (vgl. hierzu NIEHUS, StuW 2017, 27 [41 ff.]), und zweitens – anders als im Fall der Veräußerung an fremde Dritte – im Einbringungsfall das unternehmerische Engagement in demselben Umfang von derselben Person fortgeführt wird, was einen Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags unabhängig vom gewählten Wertansatz rechtfertigen würde (vgl. NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [25]; BINDL, DB 2008, 949 [953]). Hinzu kommt, dass sich unter Nutzung einer doppelstöckigen PersGes. auch Einbringungen über Buchwert unter Fortführung des nachversteuerungspflichtigen Betrags gestalten lassen (vgl. NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [29]). Insofern wäre es de lege ferenda geboten, die Rechtsfolge von Abs. 7 Satz 2 auch auf Einbringungen zu erstrecken, die nicht zum Buchwert erfolgen (vgl. NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [25]; BINDL, DB 2008, 949 [953]).

**Verfahrensrechtlich** ist der nachversteuerungspflichtige Betrag des einzubringenden Betriebs oder Mitunternehmeranteils zum Ende des Tages vor dem stl. Übertragungssichttag festzustellen (vgl. BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 25). Aufgrund des Übergangs des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist dieser Feststellungsbescheid sodann gem. Abs. 11 Satz 1 aufzuheben, während für den Mitunternehmeranteil, auf den der Übergang erfolgt ist, gem. Abs. 11 Satz 1 ein erstmaliger Feststellungsbescheid zu erlassen ist (vgl. LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 206.1, 224 f. [7/2015]). Existiert der aufnehmende Mitunternehmeranteil bereits und besteht für diesen ein Feststellungsbescheid gem. Abs. 3 Satz 3, so wäre dieser Bescheid infolge des Übergangs des nachversteuerungspflichtigen Betrags des eingebrachten Betriebs oder Mitunternehmeranteils gem. Abs. 11 Satz 1 entsprechend zu ändern.

**Bei Einbringung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmerteilanteils** bleibt der nachversteuerungspflichtige Betrag dem Restbetrieb bzw. Restmitunternehmeranteil des Einbringenden zugeordnet (vgl. BINDL, DB 2008, 949 [953]; FELLINGER, DB 2008, 1877 [1883]; BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 47, wobei die FinVerw. zudem verwirrenderweise auch den Teil eines Betriebs erwähnt; uE sind dies schlicht mehrere EinzelWG, deren Transfer Abs. 5 unterfällt). Ein (anteiliger) Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf den neuen Mitunternehmeranteil erfolgt dem Wortlaut des Gesetzes nach nicht, da Abs. 7 Satz 2 lediglich die Einbringung eines Betriebs bzw. eines ganzen Mitunternehmeranteils erfasst. Die weiteren Rechtsfolgen der Einbringung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmerteilanteils sind umstritten. Von entscheidender Bedeutung ist dabei, ob man derlei Übertragungen als tauschähnliche und damit veräußerungsgleiche Vorgänge oder vielmehr als Entnahme gefolgt von einer Einlage in die aufnehmende PersGes. begreift. Geht man hier von einer Veräußerung aus, so würde durch die Einbringung –

§ 34a Anm. 109–114 H. Abs. 7: Nachversteuerungspflichtiger Betrag

unabhängig vom jeweiligen Wertansatz – keine Nachversteuerung gem. Abs. 4 ausgelöst werden: Zum einen läge ja gerade keine Entnahme vor, zum anderen wäre auch Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 nicht anwendbar, da es sich nicht um die Veräußerung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils handelt (vgl. LEY, Ubg 2008, 214 [220]). Für diese Sichtweise wird vorgebracht, dass anderenfalls, dh. bei Annahme einer Entnahme, dies auch für die Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils gelten müsste, woraufhin Abs. 7 Satz 2 inhaltsleer wäre, da es sodann wegen der durch die vollständige Entnahme ausgelösten Nachversteuerung stets an einem nachversteuerungspflichtigen Betrag fehlen würde (so LEY, Ubg 2008, 214 [220]). Dieses Argument fußt uE indes auf einer unzutreffenden rein sequentiellen Anwendung der Absätze des § 34a, und vermag, selbst wenn man dieser Sichtweise folgte, nicht zu überzeugen, wäre doch bei Qualifikation der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils als Veräußerung der nachversteuerungspflichtige Betrag gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 nachzuversteuern, woraufhin ebenfalls kein nachversteuerungspflichtiger Betrag mehr für einen Übergang gem. Abs. 7 Satz 2 vorhanden wäre. Für die Annahme einer Entnahme (auch) bei Einbringungen ist indes vorzubringen, dass auch die Übertragung von EinzelWG gem. Abs. 5 Sätze 1 bis 3 (zumindest im Binnenbereich des § 34a) als Entnahme und Einlage zu werten ist, auch wenn die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen sollte (vgl. NIEHUS/WILKE, DStZ 2009, 14 [16, 19]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 67), woraufhin sich die Frage stellt, warum dies bei der Übertragung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmerteils anders sein sollte. Sähe man dies anders, dh. vertierte man gegen das Vorliegen einer Entnahme, so wäre es zudem ein Leichtes, etwaig drohende Nachversteuerungen bei tatsächlich gewünschten Entnahmen zu vermeiden: Man bräuchte lediglich den Teilbetrieb oder Mitunternehmerteil in eine SchwesterPersGes. einzubringen und könnte – ohne eine Nachversteuerung auszulösen, da der nachversteuerungspflichtige Betrag in diesen Fällen ja im Ursprungsunternehmen verbleibt – aus dieser die gewünschten Entnahmen vornehmen (so aber BLÖCHLE/MENNINGER, DStR 2016, 1974 [1979]). Daher ist uE Abs. 7 Satz 2 dahingehend auszulegen, dass die Vorschrift in den Fällen der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils die sich eigentlich einstellende Rechtsfolge einer Überentnahme iSv. Abs. 4 unterdrückt, welche zu einer entsprechenden Nachversteuerung führen würde, und stattdessen den Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags anordnet. Da eine solche steuerschonende Anordnung für die Einbringung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmerteils fehlt, ist in diesen Fällen die uE vorliegende Entnahme grds. geeignet, eine entsprechende Nachversteuerung auszulösen. Der Wertungswiderspruch sowohl zu Abs. 5 – dort kann bei der Übertragung von EinzelWG der nachversteuerungspflichtige Betrag quasi mitübertragen werden –, als auch zu Abs. 7 Satz 2, der selbiges bei der Einbringung eines (ganzen) Betrieb bzw. Mitunternehmeranteils ermöglicht, ist ebenso evident wie ungerechtfertigt; er könnte und sollte uE im Wege einer analogen Anwendung des Abs. 5 (vgl. CORDES, WPg 2007, 526 [529]; BINDL, DB 2008, 949 [953]) bzw. einer teleologischen Extension des Abs. 7 Satz 2 (so WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 78) gelöst werden.

110–114 Einstweilen frei.

**I. Erläuterungen zu Abs. 8:  
Verlustausgleich und Verlustabzug****I. Verlustausgleich gem. § 2 Abs. 3**

115

Gemäß Abs. 8 Halbs. 1 dürfen negative Einkünfte nicht mit thesaurierungsbegünstigt besteuerten Gewinnen iSv. Abs. 1 Satz 1 ausgeglichen werden. Tatbestandsvoraussetzung ist erkennbar, dass in dem VZ einbehaltene Gewinne bereits mit dem Thesaurierungssteuersatz besteuert worden sind, woraufhin diese rechtsfolgenrechtlich nicht mehr für einen Verlustausgleich zur Verfügung stehen (vgl. REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 18). Dabei ist zu beachten, dass gem. Abs. 1 Satz 1 die nicht entnommenen Gewinne nur dann und insoweit begünstigt besteuert werden können, als sie im zVE enthalten sind. Dies aber bedeutet, dass auch die nicht entnommenen Gewinne zunächst (auch) durch einen horizontalen und vertikalen Verlustausgleich geschmälert werden und nur auf einen danach etwaig verbleibenden Betrag die Tarifbegünstigung angewendet werden kann (s. ausführl. Anm. 36). Abs. 8 Halbs. 1 greift in diesem Fall nicht ein, da auf Ebene der Einkommensermittlung noch keine thesaurierungsbegünstigt besteuerten Gewinne bestehen (vgl. LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 208.1 [7/2015]; aA hier bis Lfg. 239, Anm. 95 – Stand Januar 2010 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Diese Erkenntnis legt es zunächst nahe, Abs. 8 Halbs. 1 als gegenstandslos zu bezeichnen, auch weil der zwischen Abs. 1 Satz 1 und Abs. 8 Halbs. 2 erkennbar bestehende Wertungswiderspruch auf einer unvollständigen gesetzgeberischen Umsetzung des Vorschlags des WISSENSCHAFTLICHEN BEIRATS DES FACHBEREICHES STEUERN BEI DER ERNST & YOUNG AG beruht (instruktiv WACKER, FR 2008, 605 [606 f.]). Allerdings ergibt sich unversehens ein Anwendungsfall des Verlustausgleichsverbots gem. Abs. 8 Halbs. 1, wenn sich nach Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung für einen im zVE enthaltenen nicht entnommenen Gewinn und einer dies berücksichtigten StFestsetzung im Nachhinein herausstellt, dass (weitere) negative Einkünfte im Begünstigungsjahr im Rahmen einer Änderungsveranlagung zu berücksichtigen sind (vgl. LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 209 [7/2015]; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 85 [3/2015]; BFH v. 20.3.2017 – X R 65/14, BFH/NV 2017, 1233). Für diese negativen Einkünfte scheidet sodann ein Verlustausgleich mit den thesaurierungsbegünstigt besteuerten Gewinneinkünften aus. Der insoweit nicht ausgleichsfähige Verlust ist nach Maßgabe des § 10d abzuziehen; soll dennoch ein Verlustausgleich erreicht werden, wäre insoweit der Antrag auf Tarifbegünstigung gem. Abs. 1 Satz 4 zurückzunehmen (vgl. BODDEN, FR 2012, 68 [70]; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 85 [3/2015]).

Sinn und Zweck von Abs. 8 Halbs. 1 ist es allerdings nicht, eine Doppelbegünstigung bestehend aus Sondertarif und Verlustausgleich zu vermeiden (so aber FG Ba.-Württ. v. 7.11.2014 – 9 K 3297/13, EFG 2015, 564 in seiner vorinstanzlichen Entscheidung zu BFH v. 20.3.2017 – X R 65/14, BFH/NV 2017, 1233), würde doch durch eine Teilnahme am Verlustausgleich die Sondertarifierung gerade aufgehoben, sondern vielmehr wird durch Abs. 8 Halbs. 1 die Sondertarifierung der einbehaltenen Gewinne bewahrt (idS wohl BODDEN, FR 2012, 68 [70]). Steuersystematisch stellt sich allerdings die Frage, weshalb im Fall nachträglich zu berücksichtigender negativer Einkünfte einbehaltene Gewinne begünstigt besteuert werden können, während dies (in diesem Umfang) nicht der

Fall gewesen wäre, wenn die negativen Einkünfte bereits bei der ursprünglichen Veranlagung für diesen VZ bekannt gewesen wären. Abs. 8 Halbs. 1 sollte daher abgeschafft werden (für eine Abschaffung wegen Gegenstandslosigkeit WACKER, FR 2008, 605 [606 f.]).

## II. Verlustabzug gem. § 10d

Abs. 8 Halbs. 2 verbietet Verlustabzug, mithin den Verlustrücktrag bzw. -vortrag negativer Einkünfte von begünstigt besteuerten Gewinnen iSv. Abs. 1 Satz 1.

**Verlustrücktrag:** Bezüglich des Verlustrücktrags korrespondiert Abs. 8 Halbs. 2 mit § 10d Abs. 1 Satz 2, wonach der Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen VZ um die Begünstigungsbeträge nach Abs. 3 Satz 1 gemindert wird. Im Verlustrücktragsjahr können die begünstigten Beträge folglich nicht durch einen Verlustrücktrag vermindert werden, so dass der ursprüngliche Begünstigungsrahmen iSv. § 34a für den Stpfl. erhalten bleibt (s. § 10d Anm. 68). Ein Antrag gem. § 10d Abs. 1 Satz 5 auf eine Beschränkung des Verlustrücktrags auf den Gesamtbetrag der Einkünfte ohne die tarifbegünstigt besteuerten Gewinne ist daher nicht erforderlich (vgl. WENDT, DStR 2009, 406 [407]). Angesichts von § 10d Abs. 1 Satz 2 kommt § 34a Abs. 8 Halbs. 2 lediglich deklaratorische Bedeutung zu (vgl. BODDEN, FR 2012, 68 [70]). Sollte wegen § 10d Abs. 1 Satz 2 und § 34a Abs. 8 Halbs. 2 der Verlustrücktrag (teilweise) scheitern, sind die nicht zurückgetragenen negativen Einkünfte im Wege des Verlustvortrags zu berücksichtigen. Die Ausführungen der FinVerw. (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - A/07/10001, BStBl. I 2008, 838, Tz. 1), wonach der Verlustabzug vorrangig durchzuführen sei und durch § 34a kein Verlustvortrag generiert werden könne, sind unzutreffend (vgl. WACKER, FR 2008, 605 [607 f.]; WENDT, DStR 2009, 406 [407]). Der Stpfl. kann die durch § 10d Abs. 1 Satz 2 und § 34a Abs. 8 Halbs. 2 bewirkte Verlustrücktragssperre allerdings aufheben, indem er den Antrag auf Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne für das Verlustrücktragsjahr nach Abs. 1 Satz 4 ganz oder teilweise zurücknimmt.

**Verlustvortrag:** Wie die Versagung eines Verlustausgleichs zwischen begünstigten Gewinnen und negativen Einkünften scheint ebenso das Verbot eines Verlustvortrags gegen ermäßigt besteuerte Gewinne auf den ersten Blick ohne Anwendungsbereich zu sein, da auch hier die Einkommensermittlung gegenüber der Ausübung der Thesaurierungsbegünstigung vorrangig ist (vgl. LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 212 [2/2013]). Zunächst ist das zvE zu ermitteln – dabei ist eben auch ein etwaiger Verlustvortrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen – anschließend ist die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nur insoweit möglich, als diese noch im zvE enthalten sind. Abs. 8 Halbs. 2 greift hier nicht ein, da auf Ebene der Einkommensermittlung noch keine thesaurierungsbegünstigt besteuerten Gewinne bestehen. Der Verlustvortrag kann folglich nicht durch die Stellung eines Antrags auf Thesaurierungsbegünstigung beschränkt werden (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 37; aA WENDT, DStR 2009, 406 [407]; hier bis Lfg. 239, Anm. 95 – Stand Januar 2010 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Abs. 8 Halbs. 2 entfaltet gleichwohl Wirkung, wenn im Zuge einer Änderungsveranlagung nachträglich ein Verlustvortrag für einen VZ zu berücksichtigen ist, für den bereits bei einer vorherigen Veranlagung im zvE enthaltene Gewinne thesaurierungsbegünstigt besteuert worden sind. In diesem Fall schließt Abs. 8 Halbs. 2 den Verlustvortrag im Ausmaß der begünstig-

tigt besteuerten Gewinne aus (vgl. LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 212 [2/2013]; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 86 [3/2015]). Durch Rücknahme des Antrags auf Begünstigung gem. Abs. 1 Satz 4 lässt sich diese Verlustvortrags-sperre aufheben. Die gegen Abs. 8 Halbs. 1 vorgebrachte steuersystematische Kritik (s. Anm. 115) gilt uE für Abs. 8 Satz 2 entsprechend.

Einstweilen frei.

117–124

**J. Erläuterungen zu Abs. 9:  
Feststellungsbescheide über den nachversteuerungs-  
pflichtigen Betrag und Bindungswirkung**

125

**Zuständigkeit:** Für den Erlass der Feststellungsbescheide über den nachversteuerungspflichtigen Betrag ist gem. Abs. 9 Satz 1 das für die Einkommensbesteuerung des Stpf. zuständige FA (WohnsitzFA gem. § 19 AO), nicht aber das für den jeweiligen Betrieb für gesonderte Feststellungen iSv. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a oder b AO vorgesehene FA zuständig (s. auch Anm. 46 „Antrag beim für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt“ sowie Anm. 130 zu Abs. 10). Das WohnsitzFA ist damit auch für die Änderung und Aufhebung des Feststellungsbescheids über den nachversteuerungspflichtigen Betrag zuständig (vgl. LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 213 [2/2013]).

**Anfechtungsbegrenzung und Bindungswirkung:** Nach Abs. 9 Satz 2 können die Feststellungsbescheide nur insoweit angegriffen werden, als sich der nachversteuerungspflichtige Betrag gegenüber dem nachversteuerungspflichtigen Betrag des Vorjahres verändert hat. Dabei handelt es sich um die sich aus der Fortschreibung des nachversteuerungspflichtigen Betrags gem. Abs. 3 Satz 2 ergebenden Veränderungen, wobei uE jede Änderung für sich genommen zur Anfechtung berechtigt, auch wenn der nachversteuerungspflichtige Betrag aufgrund gegenläufiger Änderungen unverändert geblieben ist. Durch die Begrenzung der Anfechtungsmöglichkeit wird die Möglichkeit ausgeschlossen, Fehler der vorhergehenden Bescheide, gegen die keine Rechtsbehelfe eingelegt wurden, in folgenden VZ zu korrigieren, sobald die vorhergehenden Bescheide bestandskräftig geworden sind. Aus dieser Regelung folgt, dass jeder Feststellungsbescheid über den nachversteuerungspflichtigen Betrag Bindungswirkung iSd. § 182 Abs. 1 Satz 1, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO für nachfolgende Feststellungsbescheide und StBescheide entfaltet: Der Feststellungsbescheid des Vorjahres ist Grundlagenbescheid für den nachfolgenden Feststellungsbescheid über den nachversteuerungspflichtigen Betrag nach Abs. 3 Satz 3, der somit Folgebescheid ist (vgl. BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2094]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 84). Ebenso ist der Feststellungsbescheid über den nachversteuerungspflichtigen Betrag Grundlagenbescheid für nachfolgende ESt-Bescheide, da der nachversteuerungspflichtige Betrag die Höchstgrenze einer etwaigen Nachversteuerung gem. Abs. 4 Satz 1 bildet (vgl. BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2094]; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 84; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 93). Demgegenüber besteht zwischen dem Feststellungsbescheid über den nachversteuerungspflichtigen Betrag und dem EStBescheid für den betreffenden VZ keinerlei Bindungswirkung, weder in der einen noch in der anderen Richtung (vgl. REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a

Rn. 84; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2094]). Erkennbar ist dies an der für den Feststellungsbescheid geltenden Änderungsregelung in Abs. 11 Satz 1, die entbehrlich wäre, wenn der EStBescheid Grundlagenbescheid wäre (vgl. BODDEN, FR 2011, 829 [835]). Folglich ist jeder Bescheid separat anzufechten. Wird nur der EStBescheid angefochten und ändert sich daraufhin der Begünstigungsbetrag oder der Nachversteuerungsbetrag, erfolgt die Änderung des Feststellungsbescheids über den nachversteuerungspflichtigen Betrag nicht „automatisch“ via § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO, sondern kann allenfalls gem. 174 Abs. 4 AO erfolgen (so WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 92; BODDEN, FR 2011, 829 [835]; zu einer derart korrespondierenden Bescheidänderung gem. § 174 Abs. 4 AO krit. LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 174 AO Rn. 41 f. [2/2015]).

**Verbindung von Feststellungen und Einkommensteuerbescheid:** Die gesonderten Feststellungen nach Abs. 9 Satz 1 müssen allerdings nicht in einem (jeweils) eigenständigen Bescheid erfolgen, sondern können nach Abs. 9 Satz 3 mit dem EStBescheid verbunden werden. Die nach Abs. 9 Satz 3 zulässige Verbindung der gesonderten Feststellungen mit dem EStBescheid als praktisches Vorgehen der FinVerw. ändert nichts daran, dass es sich dabei um verschiedene, selbständig anfechtbare Verwaltungsakte handelt (REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 84; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 215 [2/2013]).

126–129 Einstweilen frei.

130

**K. Erläuterungen zu Abs. 10:  
Gesonderte Feststellung weiterer Besteuerungs-  
grundlagen für § 34a möglich**

Sind die Gewinneinkünfte nach § 180 Satz 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder b AO gesondert festzustellen, so können gem. Abs. 10 Sätze 1 und 2 durch das FeststellungsFA für den betreffenden Stpfl. auch die Höhe der Entnahmen und Einlagen sowie die weiteren für die Tarifbegünstigung erforderlichen Besteuerungsgrundlagen (nicht abzehbare BA, stfreie Erträge, Fälle der Abs. 5 bis 7) gesondert festgestellt werden. Mit der Regelung soll gewährleistet werden, dass, wenn die Einkünfte wegen der Beteiligung mehrerer Stpfl. einheitlich und gesondert bzw. bei Auseinanderfallen der Zuständigkeiten für § 34a einerseits (WohnsitzFA) und Gewinnfeststellung andererseits (Lage-, Betriebs- bzw. TätigkeitsFA) gesondert festgestellt werden, das für das Wahlrecht zur Tarifbegünstigung gem. Abs. 1 Satz 2 zuständige WohnsitzFA des antragstellenden Stpfl., wenn es für die Gewinnermittlung nicht selbst zuständig ist, die erforderlichen Informationen verbindlich erhält. Insbesondere sollen verfahrensrechtl. Probleme vermieden werden, die sich bei fehlender Bindungswirkung lediglich nachrichtlicher Mitteilungen der FeststellungsFÄ ergeben könnten, zB mangelnde Korrekturmöglichkeiten sowie die fehlende Sachnähe des WohnsitzFA bei diesbezüglichen Einsprüchen (vgl. BTDrucks. 16/11108, 17; NACKE, StuB 2009, 87).

**Verfahrensrechtlich** ist die (einheitliche und) gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bindender Grundlagenbescheid gem. § 182 Abs. 1 AO für den Feststellungsbescheid nach Abs. 10. Dieser ist sodann Grundlagenbescheid für die Festsetzung der ESt (ebenso ist dies der Feststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) und die gem. Abs. 3 Satz 3

vorgesehene gesonderte Feststellung über den nachversteuerungspflichtigen Betrag (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 99; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 216.2 [7/2015]). Aus diesem gestuften Verfahren und der Tatsache, dass auch im Feststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO für § 34a relevante, auf den einzelnen Stpfl. bezogene Feststellungen erfolgen, so zB die Höhe der Entnahmen und Einlagen, das Vorliegen nach §§ 16 Abs. 4, 34 begünstigter Einkünfte (vgl. KOENIG in KOENIG, 3. Aufl. 2014, § 180 AO Rn. 28 ff.), resultiert unweigerlich die Frage, welcher Feststellungsbescheid bezüglich der die Anwendung von § 34a beeinflussenden Werte anzufechten ist (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 99; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 216.2 [7/2015] mit Verweis auf § 351 Abs. 2 AO). Für die Praxis ist es daher angeraten, sicherheitshalber sowohl den Bescheid nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO als auch nach Abs. 10 anzufechten, wobei das letztere Verfahren gem. § 363 Abs. 1 AO, § 74 FGO bis zur Entscheidung im vorgreiflichen Verfahren auszusetzen wäre (vgl. WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 99; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 216.3 [7/2015]). Dabei ist zudem zu beachten, dass es sich bei der Feststellung nach Abs. 10 Satz 1 – auch bei Vorliegen einer Mitunternehmerschaft – nicht um eine einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 179 Abs. 2 Satz 2 AO, sondern eben nur um eine gesonderte Feststellung handelt. Alleiniger Adressat des Bescheids ist der betreffende Mitunternehmer und folglich ist auch nur dieser, nicht aber der in § 352 AO, § 48 AO benannte Personenkreis einspruchs- bzw. klagebefugt (vgl. FG Münster v. 19.2.2014 – 9 K 511/14 F, EFG 2014, 1201, rkr.; FG Düss. v. 28.4.2016 – 8 K3575/14 F, EFG 2016, 1968, nrkr., Az. BFH IV R 27/16; FG Düss. v. 28.4.2016 – 8 K3576/14 F, EFG 2016, 1892, nrkr., Az. BFH IV R 28/16; REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 85; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 34a Rn. 98). Sollte diesbezüglich eine fehlerhafte Rechtsbehelfsbelehrung des FA ergangen sein, so verlängert sich die Einspruchsfrist gem. § 356 Abs. 2 AO auf ein Jahr (vgl. RENGGER, BB 2014, 1704).

**Festzustellende Besteuerungsgrundlagen:** Für die Anwendung von § 34a (Gewährung der Tarifbegünstigung, Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags, Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags) benötigt das Wohnsitz-FA Kenntnis über die folgenden Besteuerungsgrundlagen, die gem. Abs. 10 durch das BetriebsFA für die jeweilige § 34a-Einheit gesondert festzustellen sind:

- Gewinn bzw. Gewinnanteil nach § 4 Abs. 1 oder § 5,
- im Gewinn bzw. Gewinnanteil enthaltene stfreie Gewinnanteile,
- Entnahmen des laufenden Wj.,
- Entnahmen für ErbSt und Schenkungsteuer iSd. Abs. 4 Satz 3,
- nicht abziehbare BA,
- Einlagen des laufenden Wj.,
- Buchwerte von übertragenen oder überführten WG nach § 6 Abs. 5,
- Buchwert des vollständig übertragenen Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3,
- Mitteilung, ob die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 erfüllt werden,
- Wechsel vom BV-Vergleich zu einer anderen Gewinnermittlungsart,
- Einbringung des ganzen Betriebs oder ganzen Mitunternehmeranteils in eine KapGes. oder eine Genossenschaft,
- Formwechsel der PersGes. in eine KapGes. oder eine Genossenschaft,

- Fälle der Buchwerteinbringung nach § 24 UmwStG,
- Mitteilung des übernehmenden Betriebs oder Mitunternehmeranteils in den Fällen des Abs. 5 Satz 2.

Zudem ist die Kenntnis der nicht abziehbaren BA und stfreien Erträge der Untergesellschaft im Fall doppelstöckiger PersGes. erforderlich (vgl. LEY, Ubg 2008, 13 [23]). Diese wären uE durch einen gesonderten Bescheid des BetriebsFA der Untergesellschaft für den § 34a beanspruchenden Gesellschafter der Obergesellschaft festzustellen (s. auch Anm. 44). Auch in Organschaftsfällen ist es für die Anwendung von § 34a bei einem Gesellschafter des OT erforderlich, die bei der Einkommensermittlung der OG vorgenommenen Korrekturen zu kennen (vgl. LEY, Ubg 2008, 13 [23]). Diese werden grds. gem. § 14 Abs. 5 KStG als andere Besteuerungsgrundlagen durch das BetriebsFA der OG für die OG und den OT einheitlich und gesondert festgestellt.

**Ermessensvorschrift:** Um zu vermeiden, dass das FeststellungsFA für jeden Stpfl. und die ihm zuzurechnenden § 34a-Einheiten die weiteren Besteuerungsgrundlagen iSv. § 34a feststellt, obwohl dies nur insoweit erforderlich wäre, als tatsächlich die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen werden soll, ist Abs. 10 Satz 1 als Ermessensvorschrift ausgestaltet. In Anbetracht des Umstands, dass § 34a in der Praxis kaum angewendet wird (vgl. BRÄHLER/GUTTZEIT/SCHOLZ, StuW 2012, 119 [127]; KESSLER/PFUHL/GREYER, DB 2011, 185), dient die anlassbezogene Feststellung zuvorderst der Vermeidung unnötigen Bürokratieaufwands und rekurriert auf den dienenden Charakter der gesonderten Feststellung, die kein Selbstzweck ist (vgl. BRDrucks. 545/1/08, 33). Dabei ist nach der Gesetzesbegründung eine gesonderte Feststellung gem. Abs. 10 vorzunehmen, wenn das für die Gewinnfeststellung zuständige FA Kenntnis darüber hat, dass der Stpfl. die begünstigte Besteuerung tatsächlich in Anspruch nehmen will oder für das Vorjahr ein nachversteuerungspflichtiger Betrag festgestellt ist (vgl. BRDrucks. 545/1/08, 33; zu Letzterem auch OFD Frankfurt v. 2.7.2015 – S 2290a A - 1 - St 213). Das Ermessen des FA dürfte in diesen Fällen auf null reduziert sein, so dass eine gesonderte Feststellung zwingend vorzunehmen ist (vgl. REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 85; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 216.4 [7/2015]). Liegt (noch) kein Feststellungsbescheid vor, so kann das WohnsitzFA nach § 155 Abs. 2 AO gleichwohl einen EStBescheid erteilen und dabei die für § 34a relevanten Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 Abs. 5 AO schätzen. Nach Erlass des Feststellungsbescheids durch das für die Gewinnfeststellung zuständige FA ist der EStBescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern (vgl. GRÜTZNER, StuB 2009, 182 [183]; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 216.5 [7/2015]).

**Verbindung der Feststellungen:** Die gesonderte Feststellung kann nach Abs. 10 Satz 3 mit dem Bescheid über die gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO verbunden werden. Auch insoweit steht die Entscheidung über die Verbindung im Ermessen des FA. Die Verbindung bietet sich aus Gründen der Zweckmäßigkeit an. Sie ändert aber nichts daran, dass es sich bei den Feststellungen um verschiedene, selbständig anfechtbare Verwaltungsakte handelt (vgl. REIB in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 34a Rn. 84; LEY/BODDEN in KORN, § 34a Rn. 215 [2/2013]). Die gesonderte Feststellung nach Abs. 10 Satz 1 ist daher nicht Teil der (einheitlichen und) gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (vgl. FG Münster v. 19.2.2014 – 9 K 511/14 F, EFG 2014, 1201, rkr.; FG Düss. v. 28.4.2016 – 8 K3575/14 F, EFG 2016, 1968, nrkr., Az. BFH IV R 27/16; FG Düss. v. 28.4.2016 – 8 K3576/14 F, EFG 2016, 1892, nrkr., Az. BFH IV R 28/16).

**Eigene Ablaufhemmung:** Abs. 10 Satz 4 enthält eine eigene Ablaufhemmung für die Feststellungsfrist der gesonderten Feststellung nach Abs. 10 Satz 1. Diese endet nicht vor Ablauf der Feststellungsfrist für die gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Hierdurch soll verhindert werden, dass möglicherweise die Feststellungsfrist für die Feststellung nach Abs. 10 Satz 1 vor der Feststellungsfrist für die Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO abläuft und damit für die EStVeranlagung inhaltlich nicht übereinstimmende Feststellungen bindend wären (vgl. BRDrucks. 545/1/08, 34). Zur Vermeidung von derlei Divergenzen ist die Anbindung der Feststellungsfrist des Folgebescheids an diejenige des Grundlagenbescheids erforderlich, da Anpassungsmaßnahmen gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO bezüglich des Folgebescheids bei geändertem Grundlagenbescheid nur innerhalb der Festsetzungsfrist des Folgebescheids ergehen dürfen (hierzu LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 175 AO Rn. 18 [8/2014]).

Einstweilen frei.

131–134

**L. Erläuterungen zu Abs. 11:  
Erlass, Aufhebung oder Änderung einheitlicher und  
gesonderter Feststellungen des nachversteuerungs-  
pflichtigen Betrags**

135

**Anwendungsfälle der gesonderten Feststellung:** Gemäß Abs. 11 Satz 1 ist der Feststellungsbescheid über den nachversteuerungspflichtigen Betrag zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit der Stpfl. einen Antrag zur Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung stellt oder diesen ganz oder teilweise zurücknimmt und sich die Besteuerungsgrundlagen im EStBescheid ändern. Die Regelung stellt zunächst klar, dass ein nachversteuerungspflichtiger Betrag (erstmalig) festzustellen ist, wenn der Stpfl. einen Antrag gem. Abs. 1 Satz 1 gestellt hat und sich daraufhin die Besteuerungsgrundlagen im ESt-Bescheid ändern. Dies ergibt sich uE allerdings bereits aus der in Abs. 3 Satz 3 angeordneten jährlichen Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags. Unklar bleibt, in welchen Fällen sich trotz des Stellens, Änderns oder der Rücknahme eines Antrags die Besteuerungsgrundlagen im EStBescheid nicht ändern. Zudem beschreibt Abs. 11 Satz 1 nicht alle Fälle, in denen ein nachversteuerungspflichtiger Betrag festzustellen ist. Eine erstmalige Feststellung (oder Änderung eines bestehenden nachversteuerungspflichtigen Betrags) ist ferner erforderlich, wenn es nicht durch Antragsstellung nach Abs. 1 Satz 1 zur Entstehung eines nachversteuerungspflichtigen Betrags kommt, sondern vielmehr durch die Aufnahme eines bereits existenten nachversteuerungspflichtigen Betrags aus einer anderen § 34a-Einheit des Stpfl. bzw. von einem anderen Rechtsträger. Eine solche Feststellungsnotwendigkeit ist gegeben bei der gem. Abs. 5 möglichen Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (oder eines Teil davon) auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil des Stpfl. auf Ebene der aufnehmenden § 34a-Einheit, beim gem. Abs. 7 Satz 1 eintretenden Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags im Zuge einer unentgeltlichen Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils für den Rechtsnachfolger sowie beim gem. Abs. 7 Satz 2 eintretenden Übergang des nachversteuerungs-

pflichtigen Betrags auf den neuen Mitunternehmeranteil für diesen als neue § 34a-Einheit (vgl. BODDEN, FR 2011, 829 [836 f.]; RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 88 [3/2015]).

**Verfahrensrechtliche Verbindung:** Im Kern geht es bei Abs. 11 jedoch darum, eine verfahrensrechtl. Verbindung zwischen dem EStBescheid und dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags zu schaffen. Dadurch wird gewährleistet, dass bei Antragstellung nach Abs. 1 Satz 1 gefolgt von einer nach Abs. 1 Satz 4 zulässigen Antragsrücknahme bzw. -änderung die erforderliche Anpassung des gesonderten Feststellungsbescheids über den nachversteuerungspflichtigen Betrag möglich ist (so die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/11108, 17 f.), und folglich der darin fixierte nachversteuerungspflichtige Betrag (wieder) mit dem veränderten Begünstigungsbetrag laut EStBescheid korrespondiert. Diese Anpassung des Feststellungsbescheids, auch wenn dieser bestandskräftig ist, ermöglicht Abs. 11 Satz 1 für den Fall, dass sich durch die veränderte Wahlrechtsausübung nach Abs. 1 Satz 1 die Besteuerungsgrundlagen – gemeint ist wohl der Begünstigungsbetrag (so RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 90 [3/2015]) – im EStBescheid ändern. Dies gilt nach Abs. 11 Satz 2 auch, wenn die Aufhebung oder Änderung des EStBescheids mangels stl. Auswirkungen unterbleibt. Ein solcher Fall könnte zB vorliegen, wenn ein Stpfl. nach Ergehen eines StBescheids noch einen erstmaligen Antrag nach Abs. 1 Satz 1 für Betrieb A stellt und zugleich einen solchen Antrag für Betrieb B in derselben Höhe zurücknimmt, etwa weil sich die Entnahmeplanung zugunsten von Entnahmen aus Betrieb B verändert hat. In diesem Fall ist für Betrieb A erstmals ein nachversteuerungspflichtiger Betrag festzustellen und zugleich derjenige für Betrieb B aufzuheben oder zu ändern, obwohl sich keine Veränderung der EStFestsetzung ergibt.

**Entsprechende Anwendung für Anträge nach Abs. 5 Satz 2:** Abs. 11 müsste entsprechend gelten, wenn der Stpfl. einen nach Abs. 5 Satz 2 gestellten Antrag zur Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags wieder zurücknimmt (zutr. RATSCHOW in BLÜMICH, § 34a Rn. 90 [3/2015]; zur Rücknahme s. Anm. 88).

**Eigene Ablaufhemmung:** Abs. 11 Satz 3 enthält eine eigene Ablaufhemmung für die Feststellungsfrist der gesonderten Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags. Diese endet nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist für den EStBescheid des VZ, auf dessen Schluss der nachversteuerungspflichtige Betrag festzustellen ist. Hierdurch soll verhindert werden, dass ggf. die Frist für die Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags vor der Festsetzungsfrist des EStBescheids des jeweiligen VZ abläuft und folglich die gem. Abs. 11 Sätze 1 und 2 intendierte Herstellung korrespondierender Bescheide nicht mehr möglich wäre.