

Wissenschaftliche Schriftleiter:
Dr. Sina Baldauf, Ri'inBFH
Univ.-Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, RiFG
Prof. Dr. Dietmar Gosch,
Vors. RiBFH a. D./RA/StB
Franz Hruschka, Ltd. RegDir
Prof. Dr. Christian Kaeser, RA

DStR
DEUTSCHES STEUERRECHT
Heft 26
Seiten 1433 – 1488
63. Jahrgang • 28. Juni 2025

Wissenschaftliche Schriftleiter
Dr. Walter Niemann, RA/StB/WP
Prof. Dr. Thomas Rödder, StB/WP
Dr. Sandy Schüler-Täsch, Ri'inBFH
Dr. Christian Sistermann, RA/StB
Dr. Holger Stein, StB
Dr. Matthias Winter

Begründer und Mitwirkende:
Dr. Hans Flick, RA †; Paul G. Flockermann, MinDir a. D. †; Dr. Klaus Heilgeist, StB/WP; Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof,
RiBVerfG a. D.; Dr. Max Rid, Vors. Richter am BFH a. D. †

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG idF des Wachstumschancen- gesetzes – Ausgewählte Aspekte aus der Praxis

Stephan Scheffold und Dr. Tobias Stiegler*

Mit dem Wachstumschancengesetz v. 27.3.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) wurden Verbesserungen des § 34a EStG eingeführt. Die Änderungen sind erstmals auf den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden (§ 52 Abs. 34 S. 3 EStG). Die Praxis sieht sich daher spätestens bei der Erstellung von Steuererklärungen für den Veranlagungszeitraum 2024 mit der Umsetzung der Neuregelung konfrontiert. Jüngst hat sich auch die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben v. 12.3.2025 (IV C 6 - S 2290-a/00012/001/037, DStR 2025, 710) zu (neuen) Anwendungsfragen positioniert. Der Beitrag kritisiert die verwaltungsseitige Auslegung der Ermittlung des begünstigungsfähigen Gewinns und geht im Weiteren auf mögliche vorteilhafte Anwendungsfälle der Thesaurierungsbegünstigung ein.

I. Überblick zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG

Gewinne aus Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) unterliegen durch Zuordnung zur natürlichen Person unmittelbar der Einkommensteuer (Transparenzprinzip).¹ Mit Einführung der Thesaurierungsbegünstigung (UntStRefG 2008) wurde Einzel- und Mitunternehmern die Möglichkeit eröffnet, die Steuerbelastung für thesaurierte Gewinne zu reduzieren.² Einerseits wollte der Gesetzgeber vor dem Ziel der Rechtsformneutralität die Steuerbelastung für thesaurierende Personenunternehmen an die Steuerbelastung von thesaurierenden Kapitalgesellschaften annähern.³ Andererseits sollte die Eigenkapitalausstattung von Personenunternehmen zum Schutz vor einer Insolvenz und zur Steigerung der Investitionsfähigkeit gestärkt werden.⁴ Auf Antrag des Steuerpflichtigen beträgt der

ermäßigte Steuersatz auf nicht entnommene Gewinne 28,25 % (nachfolgend: „Sondertarif“ oder „Thesaurierungssteuer“)⁵ anstelle des progressiven Einkommensteuertarifs. Die Anwendung der Thesaurierungsbesteuerung führt zur Feststellung eines sog. nachversteuerungspflichtigen Betrages, der bspw. bei Überentnahmen in den Folgejahren einer Nachversteuerung mit 25 % zugeführt wird.⁶

In der Fassung des UntStRefG 2008 nutzten bislang nur sehr wenige Steuerpflichtige diese komplexe Vorschrift, obgleich häufig erfolgreich (familien)geführte Personengesellschaften ihre Gewinne zur internen Finanzierung und Entwicklung ihrer Geschäftstätigkeit nicht entnehmen.⁷ Wesentliche Kritikpunkte an der Thesaurierungsbegünstigung waren, dass nicht abziehbare Betriebsausgaben ausgeschlossen waren, insbes. der Sondertarif nicht auf den mit Gewerbesteuer belasteten Teil des Gewinns anwendbar war und zudem die Steuerbelastung durch notwendige Steuerentnahmen (ESt, SolZ und Kirchensteuer) anstieg.⁸ Die Gesamtsteuerbelastung eines Personenunternehmers bei voller

3 Vgl. Gesetzesentwurf UntStRefG 2008, BT-Drs 16/4841, 1 iVm 31 ff. („[...] steuerliche Attraktivität des Standortes Deutschland soll für in- und ausländische Investoren [unabhängig von der Rechtsform] erhöht werden.“).

4 Vgl. Wacker DStR 2019, 585 (590).

5 In dem vom Deutschen Bundestag am 26.6.2025 beschlossenen Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm ist vorgesehen, den Sondertarif von derzeit 28,25 % in drei Stufen auf 27 % (VZ 2028/2029), 26 % (VZ 2030/2031) und 25 % ab dem VZ 2032 abzusenken. Vgl. Entwurf eines Gesetzes für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland, BT-Drs 21/323 und Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drs. 21/629.

6 Zur Technik der Vorschrift im Einzelnen, zB Hey (Fn. 1), Rn. 8.828–8.838.

7 Vgl. Hey in Stiftung Familienunternehmen, Belastung thesaurierender Personenunternehmen. Reformbedarf bei Sondertarifierung (§ 34a EStG) und Gewerbesteueranrechnung (§ 35 EStG), 2020, S. 11, abrufbar unter: https://www.familienunternehmen.de/media/pages/publikationen/belastung-thesaurierender-personenunternehmen/9b38eb4258-1709302994/belastung-thesaurierender-personenunternehmen_stiftung-familienunternehmen.pdf.

8 Vgl. Wacker (Fn. 1), 43. Aufl. 2024, Rn. 5.

* Stephan Scheffold, StB, und Dr. Tobias Stiegler, StB, sind bei TAXGATE in Stuttgart tätig, einer auf Transaktionen, Investments und Tax Compliance spezialisierten Kanzlei.

1 Vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 44. Aufl. 2025, § 34a Rn. 1; zum Transparenzprinzip sowie dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung vgl. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 10.1.

2 Vgl. Wacker (Fn. 1).

AUFsätze

Thesaurierung der Gewinne war deshalb effektiv höher als vom Gesetzgeber angenommen, nämlich nicht 29,83 %, sondern bis zu 36,16 %.¹⁰

In der Neufassung des § 34a EStG idF des Wachstumschancengesetzes wurde der begünstigungsfähige Gewinn um die gezahlte Gewerbesteuer sowie um die entnommenen Beträge zur Zahlung der Einkommensteuer nach § 34a Abs. 1 EStG erweitert.¹¹ Erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2024 sind bei der Ermittlung des begünstigungsfähigen Gewinns folgende Neuerungen zu beachten:

- Der Gewerbesteueraufwand unterliegt nicht mehr dem individuellen – häufig hohen – Einkommensteuersatz, sondern der begünstigten Thesaurierungsbesteuerung.
- Die Entnahme der Einkommensteuer nach § 34a Abs. 1 S. 1 EStG und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlages wird bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns nicht berücksichtigt (§ 34a Abs. 2 S. 2 EStG). Entnahmen bis zur Höhe der Thesaurierungssteuer inkl. SolZ mindern die Bemessungsgrundlage der Thesaurierungsbesteuerung nicht. Aufgrund der „Verwendungsfiktion“ des § 34a Abs. 2 S. 3 EStG gelten die Entnahmen vorrangig bis zur Höhe der Thesaurierungssteuer als zur Zahlung dieser Beträge verwendet. Es kommt dabei nicht darauf an, ob und in welcher Höhe tatsächlich Entnahmen zum Zweck der Tilgung der Steuern für begünstigt besteuerte, nicht entnommene Gewinne eingesetzt werden.¹²

Folglich steht den Steuerpflichtigen ab dem Veranlagungszeitraum 2024 ein höheres Thesaurierungsvolumen für die Anwendung des § 34a EStG zur Verfügung.¹³ Werden lediglich Entnahmen bis zur Höhe der Thesaurierungssteuer inkl. SolZ getätigt und liegen keine weiteren außerbilanziellen Hinzurechnungen vor, soll in der neuen Fassung des § 34a EStG grundsätzlich der gesamte (Steuerbilanz-)Gewinn für den Sondertarif von 28,25 % zzgl. SolZ zur Verfügung stehen.¹⁴ Im Ergebnis verbessert sich die Gesamtsteuerbelastung von thesaurierenden Personenunternehmen deutlich und die Steuersatzunterschiede zwischen thesaurierenden Personenunternehmen und thesaurierenden Kapitalgesellschaften können reduziert werden (Verbesserung vor dem Hintergrund der Rechtsformneutralität). Allerdings wird der Einbezug von Ertragsteuern in die Bemessungsgrundlage der Thesaurierungsbegünstigung als Verstoß gegen die Grundkonzeption der Vorschrift kritisiert, da auch Erträge privilegiert werden, die nicht im Unternehmen verbleiben und auch nicht für betriebliche Zwecke verwendet werden.¹⁵

II. Ausgewählte Aspekte aus der Praxis

1. Ermittlung des begünstigungsfähigen Gewinns

a) BMF-Schreiben zur Ermittlung des begünstigungsfähigen Gewinns

Bemessungsgrundlage der ermäßigten Thesaurierungsbesteuerung ist der nicht entnommene Gewinn.¹⁶ Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist der nicht entnommene Gewinn wie folgt zu ermitteln:¹⁷

Steuerbilanzgewinn
- positiver Saldo der Entnahmen und Einlagen
+ Gewerbesteueraufwand
= nicht entnommener Gewinn vor Hinzurechnung der Entnahmen für Steuerzahlungen
+ Entnahmen für Steuerzahlungen, maximal positiver Saldo der Entnahmen und Einlagen
= nicht entnommener Gewinn nach § 34a Abs. 2 EStG (Bemessungsgrundlage der Thesaurierungsbesteuerung)

Darstellung als Formel (neG = nicht entnommener Gewinn vor Hinzurechnung der Entnahmen für Steuerzahlungen; BMG = Bemessungsgrundlage; SBG = Steuerbilanzgewinn; Ent = Entnahmen; Einl = Einlagen; GewSt = Gewerbesteuer; s = Steuersatz Thesaurierungssteuer inkl. Solidaritätszuschlag = 28,25 % zzgl. darauf 5,5 % SolZ = 29,80 %):

1. Berechnungsschritt der Finanzverwaltung (Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns vor Hinzurechnung der Entnahmen für Steuerzahlungen):

$$neG = SBG - \max(0, Ent - Einl) + GewSt$$

2. Berechnungsschritt der Finanzverwaltung (Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Thesaurierungsbesteuerung):

$$BMG = SBG - \max(0, Ent - Einl - neG \times s) + GewSt$$

Zusammenfassung beider Berechnungsschritte der Finanzverwaltung in einer Formel durch Einsetzen:

$$BMG = SBG - \max(0, Ent - Einl - (SBG - \max(0, Ent - Einl) + GewSt) \times s) + GewSt$$

Demnach wird der nicht entnommene Gewinn in einem ersten Berechnungsschritt durch den Abzug des positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen vom Steuerbilanzgewinn und Hinzurechnung des Gewerbesteueraufwands ermittelt.¹⁸ Zwischenergebnis des ersten Berechnungsschritts ist der nicht entnommene Gewinn vor Hinzurechnung der Entnahmen für Steuerzahlungen, welchen die Finanzverwaltung als „maximalen Begünstigungsbetrag“ bezeichnet.¹⁹

Erst in einem zweiten Berechnungsschritt sollen die Entnahmen zur Zahlung der Thesaurierungssteuer (28,25 %) und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlages (5,5 %) berücksichtigt werden. Die fiktive Entnahme zur Zahlung der Thesaurierungssteuer (inkl. SolZ) beträgt 29,80 % des maxi-

9 Vgl. Gesetzesentwurf UntStRefG 2008, BT-Drs 16/4841, 1 iVm 63.

10 Vgl. Ratschow in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Stand Nov. 2024, EStG § 34a Rn. 5; als „Schatteneffekt“ bezeichnet von Hey (Fn. 1), Rn. 8.829.

11 Vgl. Bergan/Lätsch DStR 2024, 705 (710).

12 Vgl. BMF v. 12.3.2025 – IV C 6 – S 2290-a/00012/001/037, DStR 2025, 710 Rn. 16.

13 Vgl. Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drs. 20/8628, 125; Bergan/Lätsch DStR 2024, 705 (710).

14 Vgl. Ley DStR 2023, 2025 mit ausführlichen Berechnungen; Cordes/Glatthaar FR 2024, 401 (403); Hey (Fn. 1), Rn. 8.829.

15 Mit dieser Kritik bereits an früheren Reformüberlegungen Wacker in DStR 2019, 585 (592).

16 § 34a Abs. 1 S. 1 EStG.

17 Vgl. BMF (Fn. 12), Rn. 14.

18 Vgl. BMF (Fn. 12), Rn. 15.

19 Vgl. BMF (Fn. 12), Rn. 15.

malen Begünstigungsbetrags (Zwischenergebnis aus dem ersten Berechnungsschritt), maximal jedoch in Höhe des positiven Einlagesaldos.²⁰

Im Ergebnis reduzieren Entnahmen zur Zahlung der Thesaurierungssteuer einen etwaigen positiven Entnahmesaldo (fiktive „Nicht-Entnahme“) und erhöhen damit das Thesaurierungsvolumen.²¹

Entgegen dem Gesetzeswortlaut, wonach Entnahmen für die Zahlung der Thesaurierungssteuer bei der Ermittlung des positiven Entnahmesaldos außer Ansatz bleiben sollen²², berücksichtigt die Finanzverwaltung für die Ermittlung des maximalen Begünstigungsbetrags zunächst sämtliche Entnahmen. Erst in einem zweiten Berechnungsschritt werden die Entnahmen für die Zahlung der Thesaurierungssteuer abgezogen. Im Ergebnis führt die Finanzverwaltung eine zu Lasten der Steuerpflichtigen vereinfachende Berechnung des nicht entnommenen Gewinns durch. Diese Berechnungsweise ist zweifelhaft und soll anhand des nachfolgenden Beispiels untersucht werden.²³

Beispiel und Lösung der Finanzverwaltung:

Unternehmer A erzielt einen Steuerbilanzgewinn von 200.000 EUR. Im Wirtschaftsjahr wurde Gewerbesteuer von 40.000 EUR gewinnmindernd berücksichtigt. Der steuerpflichtige Gewinn beträgt 240.000 EUR. A hat Entnahmen von 60.000 EUR und keine Einlagen getätigt.²⁴ Nicht abziehbare Betriebsausgaben, die das zu versteuernde Einkommen außerbilanziell erhöhen würden, liegen annahmegemäß nicht vor.²⁵

Die Finanzverwaltung ermittelt den nicht entnommenen Gewinn wie folgt:

Steuerbilanzgewinn	200.000 EUR
- Entnahmen	./.. 60.000 EUR
+ Gewerbesteueraufwand	40.000 EUR
= nicht entnommener Gewinn nach § 34a Abs. 2 S. 1 EStG	= 180.000 EUR
+ Entnahmen für Steuerzahlungen, maximal positiver Saldo der Entnahmen und Einlagen	53.647 EUR
= nicht entnommener Gewinn nach § 34a Abs. 2 EStG (Bemessungsgrundlage der Thesaurierungsbesteuerung)	= 233.647 EUR

Lösungsweg der Finanzverwaltung:

Für die Ermittlung der außer Ansatz bleibenden Entnahmen nach § 34a Abs. 2 S. 2 EStG zur Zahlung der Thesaurierungssteuer wird der nicht entnommene Gewinn vor der Anwendung des § 34a Abs. 2 S. 2 EStG zugrunde gelegt. Folglich beträgt die Thesaurierungssteuer inkl. Solidaritätszuschlag 53.647 EUR (28,25 % von 180.000 EUR = 50.850 EUR, zzgl. 5,5 % von 50.850 EUR = 2.796,75 EUR). Da der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen iHv 60.000 EUR die Entnahmen zur Begleichung der Thesaurierungssteuer iHv 53.647 EUR übersteigt, gelten aufgrund der Verwendungsfiktion des § 34a Abs. 2 S. 3 EStG Entnahmen iHv 53.647 EUR als für die Zahlung der Thesaurierungssteuer entnommen. Folglich sind gemäß § 34a Abs. 2 S. 2 EStG Entnahmen iHv 53.647 EUR dem nicht entnommenen Gewinn wieder hinzuzurechnen (fiktive Nicht-Entnahme).

Wie anhand nachfolgender Steuerberechnung (Fortsetzung des Beispiels) aufgezeigt wird, führt die Auffassung der Finanzverwal-

tung zu unzutreffenden Ergebnissen und entspricht uE auch nicht den Vorstellungen des Gesetzgebers.²⁶

Steuerberechnung (Auffassung Finanzverwaltung)		
Steuerbilanzgewinn	200.000 EUR	
+ Gewerbesteueraufwand	40.000 EUR	
zuzurechnende laufende Einkünfte	240.000 EUR	
davon nicht entnommener Gewinn nach § 34a Abs. 2 EStG (Bemessungsgrundlage der Thesaurierungsbesteuerung – s.o.)	233.647 EUR	
Thesaurierungssteuer nach § 34a Abs. 1 S. 1 EStG (28,25 %)		66.005 EUR
+ zzgl. Solidaritätszuschlag (5,5 %)		3.630 EUR
davon unterliegen dem regulären ESt-Tarif (Einkünfte, die nicht der Thesaurierungssteuer unterliegen)	6.353 EUR	
reguläre Einkommensteuer (45 %)		2.858,85 EUR
+ Solidaritätszuschlag (5,5 %)		157,24 EUR
Gesamtsumme der Einkommensteuer (inkl. SolZ)		72.651,09 EUR (30,27 %)

Aufgrund der „Verwendungsfiktion“ des § 34a Abs. 2 S. 3 EStG gelten die Entnahmen iHv 60.000 EUR bis zur Höhe der Thesaurierungssteuer als zur Zahlung dieser Beträge verwendet. Da die Thesaurierungssteuer im vorliegenden Beispiel 66.005 EUR beträgt, müssten die Entnahmen in voller Höhe (60.000 EUR) als zur Zahlung der Thesaurierungssteuer verwendet gelten. Der Unternehmer A hat daher keine sonstigen Entnahmen (bspw. für privaten Konsum) getätigt und thesauriert den maximal möglichen Gewinn im Unternehmen (mit Ausnahme der gemäß § 34a Abs. 2 S. 2 EStG unberücksichtigt bleibenden Entnahme zur Zahlung der Thesaurierungssteuer). Dennoch führt die zweistufige Berechnungslogik der Finanzverwaltung zu dem Ergebnis, dass neben der Thesaurierungssteuer auch noch Einkommen dem regulären Einkommensteuertarif unterliegen soll (Einkommen iHv 6.353 EUR unterliegt dem progressiven Einkommensteuertarif). Wie zudem anhand der Auswertung des Beispiels aufgezeigt, wird ein Teil der Entnahmen dem regulären Einkommensteuertarif unterworfen, obwohl die Entnahmen aufgrund der Verwendungsfiktion vollständig als für die Zahlung der Thesaurierungssteuer und den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag verwendet gelten. Damit werden in der Berechnungslogik der Finanzverwaltung die Entnahmen zur Zahlung der Thesaurierungssteuer entgegen der gesetzlichen Regelung in § 34a Abs. 2 S. 2 EStG nicht außer Ansatz gelassen. Unseres Erachtens darf die gesetzliche Anweisung zur Nicht-Berücksichtigung der Thesaurierungssteuer-Entnahmen bei der Ermittlung des „maximalen Begünstigungsbetrags“ nicht außer Ansatz bleiben.

Ausweislich der Gesetzesbegründung ist bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn um die gezahlte Gewerbesteuer und um die Entnahmen zur Zahlung der Steuer nach § 34a Abs. 1 EStG zu erhöhen.²⁷ Ziel des Gesetzgebers war es also, das Thesaurierungsvolumen um die Entnahmen zur Zahlung der Thesaurierungssteuer zu erhöhen.²⁸ Mit der Berechnungslogik der Finanzverwaltung kann dieses Ziel nur teilweise erreicht werden, da nur ein Teil der Entnahmen zur

20 Vgl. BMF (Fn. 12), Rn. 16.

21 Vgl. Reddig in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl. 2025, Rn. 42c.

22 Vgl. Ratschow (Fn. 10).

23 Vgl. Wacker (Fn. 1), Rn. 30.

24 Vgl. BMF (Fn. 12), Rn. 16, unter Beispiel 3.

25 Vgl. BMF (Fn. 12), Rn. 16, unter Beispiel 3.

26 S. unter II.1.b); so im Ergebnis wohl aufgrund der Steuerbelastungsbeispiele auch Ley DStR 2023, 2025 (2028); Cordes/Glatthaar FR 2024, 401 (403); Hey (Fn. 1), Rn. 8.829.

27 Vgl. Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drs. 20/8628, 125.

28 Vgl. Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drs. 20/8628, 125.

AUFSÄTZE

Zahlung der Thesaurierungssteuer das Thesaurierungsvolumen erhöht.

b) Ermittlung des begünstigungsfähigen Gewinns – eigene Auffassung und Lösung

Gemäß § 34a Abs. 2 EStG ist der nicht entnommene Gewinn wie folgt zu ermitteln:

Steuerbilanzgewinn
- der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen (Entnahmen für die Zahlung der Einkommensteuer nach Abs. 1 S. 1 und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlages bleiben außer Ansatz. Entnahmen gelten vorrangig bis zur Höhe der Einkommensteuer iSd Abs. 1 S. 1 und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlages als zur Zahlung dieser Beträge verwendet.)
+ Gewerbesteueraufwand
= nicht entnommener Gewinn (Bemessungsgrundlage der Thesaurierungsbesteuerung)

Darstellung als Formel (BMG = Bemessungsgrundlage; SBG = Steuerbilanzgewinn; Ent = Entnahmen; $Einl$ = Einlagen; $GewSt$ = Gewerbesteuer; s = Steuersatz Thesaurierungssteuer inkl. SolZ = 28,25 % zzgl. 5,5 % SolZ²⁹ = 29,80 %):

Ausführliche Darstellung der Formel zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

$$BMG = SBG - \max(0, Ent - Einl - BMG \times s) + GewSt$$

Für die Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns, also der Bemessungsgrundlage der Thesaurierungsbesteuerung, wird der Betrag der Thesaurierungssteuer benötigt, da Entnahmen in dieser Höhe (zzgl. des darauf entfallenden SolZ) außer Ansatz bleiben. Damit wird bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Thesaurierungsbesteuerung bereits das Ergebnis benötigt, also die Höhe der Thesaurierungssteuer nach § 34a Abs. 1 S. 1 EStG. Daher liegt insoweit ein Zirkelbezug bzw. eine In-Sich-Rechnung vor.³⁰

Ausweislich der Gesetzesbegründung steht „die Einfügung des § 34a Abs. 2 S. 2 EStG im Zusammenhang mit den Anpassungen in § 34a Abs. 2 S. 1 EStG“³¹. Daher soll nach dem Willen des Gesetzgebers die Anweisung des § 34 Abs. 2 S. 2 EStG bei der Berücksichtigung der Entnahmen nach § 34a Abs. 2 S. 1 EStG umgesetzt werden, also bei der Ermittlung des positiven Entnahmesaldos.³² Für Entnahmen zur Zahlung der Thesaurierungssteuer wird eine „Nicht-Entnahme“ fingiert.³³ Für eine von der Finanzverwaltung vorgeschlagene zweistufige Berechnungslogik, bei der die Entnahmen zur Zahlung der Thesaurierungssteuer zunächst entgegen dem Gesetzeswortlaut (unter Missachtung von

§ 34a Abs. 2 S. 2 EStG) vollständig berücksichtigt werden und erst in einem zweiten Berechnungsschritt von dem nicht entnommenen Gewinn abgezogen werden, bleibt uE kein Raum.

Der vorliegende Zirkelbezug lässt sich mithilfe folgender Formelsammlung lösen:³⁴

– Zunächst ist folgende Prüfung durchzuführen (Eingangstest):

$$Ent - Einl > s \times (SBG + GewSt)$$

a) Falls der Eingangstest erfüllt ist, ist folgende Formel anzuwenden (Ermittlung der Bemessungsgrundlage):

$$BMG = \frac{1}{1-s} \times (SBG - Ent + Einl + GewSt)$$

b) Falls der Eingangstest nicht erfüllt ist, ist folgende Formel anzuwenden (Ermittlung der Bemessungsgrundlage):

$$BMG = SBG + GewSt$$

Dem Gesetzgeber ist die Funktionsweise von Zirkelbezügen grundsätzlich bekannt.³⁵ Hätte der Gesetzgeber eine Vereinfachung für den vorliegenden Zirkelbezug regeln wollen, wäre hierzu eine gesetzliche Regelung erforderlich. Vorliegend hat der Gesetzgeber uE durch seine Begründung einen Zirkelbezug bewusst vorgesehen, da nur so die Thesaurierungssteuer vollständig dem Sondertarif zugeführt werden kann. Damit erreicht der Gesetzgeber rund 15 Jahre nach Einführung der Vorschrift die beabsichtigte Thesaurierungssteuerbelastung von 29,8 %.

Fortsetzung des Beispiels der Finanzverwaltung (eigene Auffassung):

Steuerbilanzgewinn	+ 200.000 EUR	
Entnahmen		60.000 EUR
- Einlagen		/ 0 EUR
= positiver Entnahmesaldo		60.000 EUR
davon bleiben unberücksichtigt		/ 60.000 EUR
= positiver Entnahmesaldo (ohne Entnahmen zur Zahlung der Thesaurierungssteuer)		= 0 EUR
- positiver Entnahmesaldo (ohne Entnahmen zur Zahlung der Thesaurierungssteuer)	/ 0 EUR	
+ Gewerbesteueraufwand	+ 40.000 EUR	
= nicht entnommener Gewinn nach § 34a Abs. 2 EStG (Bemessungsgrundlage der Thesaurierungsbesteuerung)		= 240.000 EUR

²⁹ Nach unserer Auffassung ist der darauf entfallende Solidaritätszuschlag rein rechnerisch zu ermitteln, dh 5,5 % von 28,25 % = 1,55 %. Da die gesetzliche Fiktion des § 34a Abs. 2 S. 3 EStG die tatsächlichen Verhältnisse ausblendet, bleibt bspw. eine etwaige Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG bei der Ermittlung des auf die Thesaurierungssteuer entfallenden Solidaritätszuschlages unberücksichtigt; ebenso BMF (Fn. 11), Rn. 16; aA Wacker (Fn. 1), Rn. 30; Ley DStR 2023, 2025 (2028) – wonach der darauf entfallende Solidaritätszuschlag unter Berücksichtigung der individuellen tatsächlichen Gewerbesteueranrechnung gemäß § 35 EStG zu ermitteln ist.

³⁰ Vgl. Wacker (Fn. 1), Rn. 30.

³¹ Vgl. Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drs. 20/8628, 125.

³² Vgl. Ratschow (Fn. 10).

³³ Vgl. Reddig (Fn. 21), Rn. 42c.

³⁴ Grundsätzlich lassen sich Zirkelbezüge auch annäherungsweise iterativ berechnen. Die Iteration besteht in der wiederholten Anwendung desselben Rechenverfahrens mit dem Ziel, sich der exakten Lösung eines Rechenproblems schrittweise anzunähern (sukzessive Approximation). Diese Vorgehensweise wäre jedoch aufwendiger.

³⁵ Zirkelbezüge sind im Steuerrecht längst Praxis. Beispiel: Schenker übernimmt Schenkungsteuer, da die Übernahme der Schenkungsteuer stets einen zusätzlichen Erwerb darstellt, der wiederum die Schenkungsteuer erhöht. Allerdings hat der Gesetzgeber für diesen Fall in § 10 Abs. 2 ErbStG eine Vereinfachungsregelung normiert, wonach per Fiktion nur eine Iteration durchzuführen ist.

AUFSÄTZE

Steuerberechnung		
Steuerbilanzgewinn	200.000 EUR	
+ Gewerbesteueraufwand	40.000 EUR	
Zuzurechnende laufende Einkünfte	240.000 EUR	
davon nicht entnommener Gewinn nach § 34a Abs. 2 EStG (Bemessungsgrundlage der Thesaurierungsbesteuerung – s. oben)	240.000 EUR	
Thesaurierungssteuer nach § 34a Abs. 1 S. 1 EStG (28,25 %)		67.800 EUR
+ Solidaritätszuschlag (5,5 %)		3.729 EUR
davon unterliegt dem regulären ESt-Tarif (Einkünfte, die nicht der Thesaurierungssteuer unterliegen)	0 EUR	
Reguläre Einkommensteuer (45 %)		0 EUR
+ Solidaritätszuschlag (5,5 %)		0 EUR
Gesamtsumme der Einkommensteuer (inkl. SolZ)		71.529 EUR (29,8 %)

2. Begünstigte Entnahme für privaten Konsum in Höhe der Gewerbesteueranrechnung? – Ein Belastungsvergleich

Aufgrund der Neuregelung ist trotz der idR unvermeidbaren Entnahme der Thesaurierungssteuer eine vollumfängliche ermäßigte Thesaurierungsbesteuerung möglich.³⁶ Wie im nachfolgenden Steuerbelastungsvergleich aufgezeigt, beträgt die uE wirtschaftlich zutreffende Steuerbelastung in diesem Fall 29,03 %. Die Steuerbelastung ist daher geringfügig niedriger als die Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft mit 29,83 %, weil der Solidaritätszuschlag auf die Einkommensteuer nach Anrechnung der Gewerbesteuer erhoben wird.³⁷

Es könnte daher angenommen werden, dass die Steuerbelastung von Personenunternehmen unter Anwendung von § 34a EStG damit etwa vergleichbar mit der Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft sei. Allerdings ergibt sich aufgrund der Gewerbesteueranrechnung auf die Thesaurierungssteuer ein Liquiditätszuwachs auf privater Ebene, da der Steuerpflichtige die Thesaurierungssteuer vollständig begünstigt besteuert entnehmen darf, gleichzeitig aber aufgrund der Gewerbesteueranrechnung nur ein Teil der Thesaurierungssteuer tatsächlich an das FA entrichtet. Der so gewonnene tatsächliche Liquiditätszuwachs auf privater Ebene löst keine sofortige Nachversteuerung aus. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung müsste daher uE für die einperiodige Vergleichbarkeit von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften eine Nettodividendenausschüttung in Höhe dieses Liquiditätszuwachses auf privater Ebene (dh in Höhe der Gewerbesteueranrechnung) bei der Ermittlung der Steuerbelastung für die Kapitalgesellschaft berücksichtigt werden. Dies führt zu einer zusätzlichen Belastung mit Kapitalertragsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag auf die Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaft.

Dieser Belastungsvergleich offenbart, dass bei einer moderaten Entnahme bzw. (Netto-)Ausschüttung, bspw. für privaten Konsum, die Steuerbelastung der Personengesellschaft im Vergleich zu einer Kapitalgesellschaft geringer ausfällt:³⁸

Steuerbelastungsvergleich	PersG mit § 34a EStG	KapG
Gewinn vor ESt und GewSt	100,00 GE	100,00 GE
GewSt (Hebesatz 400 %)	-14,00 GE	-14,00 GE
KSt inkl. SolZ (nur KapG)		-15,83 GE
Zwischensumme	86,00 GE	70,17 GE
Nebenrechnung für Thesaurierungsbegünstigung		
Steuerbilanzgewinn	86,00 GE	
+ GewSt	14,00 GE	
- positiver Saldo-Entnahmen und Einlagen	29,80 GE	
ohne Entnahme der Thesaurierungssteuer nach Abs. 1 S. 1	-28,25 GE	
ohne Entnahme des SolZ auf Thesaurierungssteuer	-1,55 GE	
Begünstigungsbetrag nach § 34a Abs. 2 EStG	100,00 GE	
Steuern auf Mitunternehmer- bzw. Gesellschafterebene		
ESt auf den begünstigten Gewinn (28,25 %)	28,25 GE	
ESt auf entnommene ESt und reguläre ESt (45 %)	0,00 GE	
Anrechnung GewSt	-14,00 GE	
SolZ	0,78 GE	
Summe Steuern auf Ebene Mitunternehmer	15,03 GE	
Nebenrechnung für Ausschüttung KapG		
Bruttodividende		20,06 GE
Kapitalertragsteuer inkl. SolZ (26,375 %)		5,29 GE
Nettodividende		14,77 GE
Nebenrechnung für Entnahme PersG		
Entnahme (PersG)	29,80 GE	
- zu zahlende ESt inkl. SolZ nach GewSt-Anrechnung	-15,03 GE	
Nettoentnahme	14,77 GE	
Vermögen auf Gesellschafterebene für Konsum	14,77 GE	14,77 GE
Vermögen auf Gesellschaftsebene (Thesaurierung)	56,20 GE	50,10 GE
Übersicht der Steuerbelastung		
Steuerbelastung (Ebene der Gesellschaft)	14,00 %	29,83 %
Steuerbelastung (Gesellschafterebene)	15,03 %	5,29 %
Gesamtbelastung	29,03 %	35,12 %

Wird eine (Netto-)Entnahme bzw. (Netto-)Ausschüttung iHv 14,77 Geldeinheiten („GE“) unterstellt, liegt die Gesamtbelastung für die Personengesellschaft mit Thesaurierungsbesteuerung bei 29,03 % und für die Kapitalgesellschaft bei 35,12 %.

Im Ergebnis können aufgrund der Neuregelung in Höhe der Gewerbesteueranrechnung Entnahmen getätigt werden, die mit keiner unmittelbaren Zahlung von Privatsteuern zusammenhängen und die dennoch die Thesaurierungsbesteuerung nicht einschränken. Im vorliegenden Beispiel kann der Steuerpflichtige gemäß § 34a Abs. 2 S. 2 EStG einen Betrag iHv 29,80 GE entnehmen, wovon er aufgrund der Gewerbe-

36 Vgl. unter II.1.b).
37 Vgl. Ley DStR 2023, 2025 (2025, 2028).

38 Zur daraus resultierenden Entwicklung des nachversteuerungspflichtigen Betrags verweisen wir auf II.3.

AUFSÄTZE

steueranrechnung jedoch lediglich 15,03 GE tatsächlich an das FA entrichten muss. Dem Mitunternehmer verbleiben daher nach Steuerentrichtung 14,77 GE im Privatvermögen zur freien Verwendung, der somit eine Art gestundet nachversteuerungsfreies Entnahmepotenzial hat.

Aufgrund des Gesetzeswortlauts mindert die Entnahme zur Zahlung der Thesaurierungssteuer die Bemessungsgrundlage für die Thesaurierungsbesteuerung nicht. Dabei wird die Gewerbesteueranrechnung auf Ebene des Personenunternehmers nicht berücksichtigt. Über die Motive des Gesetzgebers, neben der zu zahlenden Thesaurierungssteuer auch die durch die Gewerbesteueranrechnung reduzierte Thesaurierungssteuer zu begünstigen, ergibt sich uE kein Hinweis in der Gesetzesbegründung. Hätte der Gesetzgeber erreichen wollen, dass lediglich die Entnahme für die tatsächlich zu zahlende Thesaurierungssteuer ohne Nachversteuerung entnommen werden darf, hätte er die Regelung des § 34a Abs. 2 S. 2 EStG um die tatsächliche Gewerbesteueranrechnung ergänzen müssen.

Als Resultat der Neuregelung sollten Steuerpflichtige in Höhe der Gewerbesteueranrechnung Entnahmen tätigen können, ohne eine sofortige Nachversteuerung auszulösen. Es handelt sich allerdings lediglich um einen temporären Vorteil, da der nachversteuerungspflichtige Betrag entsprechend anwächst.

3. Die Entwicklung des nachversteuerungspflichtigen Betrages

Die Definition des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 3 EStG ist auch in der Fassung des Wachstumschancengesetzes unverändert. Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist der um die Thesaurierungssteuer und den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag verminderte Begünstigungsbetrag.

Nachversteuerungspflichtiger Betrag	
Begünstigungsbetrag	100,00 GE
Thesaurierungsbelastung	-28,25 GE
Solidaritätszuschlag	-1,55 GE
nachversteuerungspflichtiger Betrag	70,20 GE
Tatsächlich thesaurierte Gewinne	
Gewinn vor ESt und GewSt	100,00 GE
GewSt (Hebesatz 400 %)	-14,00 GE
- Entnahmen	-29,80 GE
thesaurierte Gewinne	56,20 GE
Überhang an nachversteuerungspflichtigen Beträgen	
nachversteuerungspflichtiger Betrag	70,20 GE
thesaurierte Gewinne	56,20 GE
Überhang an nachversteuerungspflichtigen Beträgen	14,00 GE

Der nachversteuerungspflichtige Betrag beträgt 70,20 GE, wohingegen der thesaurierte Gewinn lediglich bei 56,20 GE liegt. Die Differenz zwischen dem tatsächlich vorhandenen Gewinn in der Gesellschaft (also dem thesaurierten Gewinn) und dem nachversteuerungspflichtigen Betrag iHv 14 GE entspricht der Entnahme der Thesaurierungssteuer, soweit diese aufgrund der Gewerbesteueranrechnung nicht an das FA abgeführt werden muss. Der Überhang an nachversteuerungspflichtigen Beträgen baut sich Jahr für Jahr auf und führt spätestens bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder des Mitunternehmeranteils zu einer Nachversteuerung gemäß § 34a Abs. 6 Nr. 1 EStG.³⁹

Im Ergebnis wäre der nachversteuerungspflichtige Gewinn vorliegend nicht vollständig abgebaut, obwohl sämtliche thesaurierte Gewinne entnommen werden. Der Überhang an nachversteuerungspflichtigen Beträgen würde dann fortbestehen. Werden im Extremfall sämtliche Gewinne aus der Gesellschaft entnommen, so verbliebe im Beispielsfall bereits nach dem ersten Jahr ein nachversteuerungspflichtiger Betrag iHv 14 GE stehen. Die Nachversteuerung könnte daher für den Fall, dass keinerlei sog. Altrücklagen⁴⁰ vorliegen und keine Einlagen getätigt werden, in zwei Stufen unterteilt werden:

1. Stufe der Nachversteuerung: Vollständige Entnahme aller thesaurierten Gewinne („Leerschüttung der Gesellschaft“)

1. Stufe der Nachversteuerung	
Nachversteuerung in Höhe der thesaurierten Gewinne	56,20 GE
ESt (25 %)	14,05 GE
SoLZ (5,5 %)	0,77 GE
Nachversteuerung der 1. Stufe	14,82 GE
-> Gesamtbelastung inkl. Nachsteuer 1. Stufe	43,85 %

2. Stufe der Nachversteuerung: Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs/der Mitunternehmerschaft/des Mitunternehmeranteils bzw. Entnahme von Altrücklagen (sofern vorhanden)

2. Stufe der Nachversteuerung	
Nachversteuerung des Überhangs an nachversteuerungspflichtigen Beträgen	14,00 GE
ESt (25 %)	3,50 GE
SoLZ (5,5 %)	0,19 GE
Nachversteuerung der 2. Stufe	3,69 GE
-> Gesamtbelastung inkl. Nachsteuer 1. und 2. Stufe	47,55 %

Im Extremfall könnten damit „leergeschüttete“ Personenunternehmen nachversteuerungspflichtige Beträge für unbestimmte Zeit ohne eine Nachsteuer bzw. eine Sanktion thesaurieren. In der Praxis ist diese Überlegung häufig nicht realistisch, da in der Gesellschaft oft noch Altrücklagen vorhanden sind, deren Leerschüttung aufgrund des Überhangs an nachversteuerungspflichtigen Beträgen zu einer Nachversteuerung führt, obwohl diese Gewinne noch aus einer Zeit vor der Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung stammen und bereits dem progressiven Einkommensteuertarif unterlegen haben.⁴¹

4. Zur Verwendungsreihenfolge bei der Nachversteuerung

Ein im Referentenentwurf des BMF⁴² noch vorgesehener nachversteuerungsfreier Entnahmebetrag wurde nicht einge-

39 Vgl. Ley DStR 2023, 2025 (2028).

40 Vgl. hierzu II.4.

41 Die Gestaltungspraxis, nachversteuerungspflichtige Beträge bspw. durch unentgeltliche Anteilsübertragungen auf Stiftungen zu „entsorgen“, wurde durch die Novellierung von § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 S. 1 und 3 EStG unterbunden. Dies erfolgte als Reaktion des Gesetzgebers auf BFH v. 17.1.2017 – III R 49/17, BStBl. II 2019, 655, DStR 2019, 1351. Vgl. hierzu Reddig (Fn. 21), Rn. 78d.

42 Referentenentwurf des BMF, Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2023-09-08-WtChancenG/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=1.

führt. Daher führt weiterhin die Entnahme von steuerfreien Gewinnen aus Vorjahren oder die Entnahme von tarifbesteuerten thesaurierten Gewinnen (sog. Altrücklagen) weiterhin zu einer Nachversteuerung, sofern ein Nachversteuerungsbetrag besteht. Mit der geplanten Maßnahme wäre die Eigenkapitalbildung vereinfacht und das Unternehmen wirtschaftlich gestärkt worden, da die verbesserte Verwendungsreihenfolge (steuerfreie Gewinne und Altrücklagen vor nachversteuerungspflichtigen Gewinnen) deutlich später zu einer Nachversteuerung geführt hätte.⁴³ Die Verwendungsreihenfolge stellt sich daher auch für die Veranlagungszeiträume ab 2024 wie folgt dar:⁴⁴

Verwendungsreihenfolge des positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen
1. positiver steuerfreier Gewinn des laufenden Jahres
2. positiver steuerpflichtiger Gewinn des laufenden Jahres
3. nach § 34a EStG begünstigte Gewinne der Vorjahre (diese führten nach Ende des letzten Veranlagungszeitraums zur Feststellung nachversteuerungspflichtiger Beträge)
4. steuerfreie und nicht entnommene mit dem persönlichen Steuersatz versteuerte Gewinn der Vorjahre

Aufgrund der starren Verwendungsreihenfolge kommt es zu Einsparereffekten von Altkapital und thesaurierten steuerfreien Gewinnen. Dies könnte ein Hindernis für die Anwendungen der Thesaurierungsbegünstigung darstellen.⁴⁵

Für die Beratungspraxis können zur Abwendung von Einsparereffekten von steuerfreien Gewinnen und sog. Altrücklagen folgende Maßnahmen geprüft werden:

- **Entnahme steuerfreier Gewinne bei Entstehung:** Steuerfreie Gewinne können nur im Entstehungsjahr ohne Nachversteuerung entnommen werden. Um zu vermeiden, dass steuerfreie Betriebseinnahmen der Thesaurierungssteuer unterworfen werden, gelten die steuerfreien Betriebseinnahmen nach Auffassung des BMF aufgrund ihrer Steuerfreiheit fiktiv als vorrangig entnommen.⁴⁶
- **Entnahme von Altrücklagen vor der erstmaligen Anwendung der Thesaurierungsbesteuerung:** Entnahmen von bereits tarifbesteuerten thesaurierten Gewinnen (Altrücklagen) vor der erstmaligen Wahl der Thesaurierungsbegünstigung ohne Nachversteuerung. Aufgrund der Neuregelung kann dadurch wie oben aufgezeigt die „2. Stufe der Nachversteuerung“ auf einen unbestimmten Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, der Mitunternehmenschaft oder des Mitunternehmeranteils verschoben werden.⁴⁷
- **Entnahmen zur Zahlung der Thesaurierungssteuer:** Ab dem Veranlagungszeitraum 2024 sind gemäß § 34a Abs. 2 S. 2 und 3 EStG Entnahmen zur Zahlung der Thesaurierungssteuer und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlages ohne Nachsteuerbelastung möglich. Per gesetzlicher (Verwendungs-)Fiktion gelten Entnahmen vorrangig als für die Thesaurierungssteuer verwendet. Wird das Entnahme-

potenzial zur Zahlung der Thesaurierungssteuer eines Wirtschaftsjahres nicht genutzt, kann dieses nach unserem Verständnis nicht in einem späteren Wirtschaftsjahr nachgeholt werden. Es sollte daher auch für das Entnahmepotenzial für die Zahlung der Thesaurierungssteuer zu einem Einsparereffekt kommen, da eine Entnahme zur Zahlung der Thesaurierungssteuer des Vorjahres zu einer Nachversteuerung führen sollte. Daher kann es für den Steuerpflichtigen vorteilhaft sein, das Entnahmepotenzial zur Zahlung der Thesaurierungssteuer vollständig zu nutzen, um einen größtmöglichen Steuerstundungseffekt zu erzielen.

Um die genannten Einsparereffekte zu verhindern, sind in der Beratungspraxis bereits vor dem Ende eines laufenden Wirtschaftsjahres folgende Bezugsgrößen zu ermitteln:

- Höhe der steuerfreien Betriebseinnahmen,
- Einlagen und Entnahmen des laufenden Wirtschaftsjahres,
- (überschlägige) Ermittlung der Thesaurierungssteuer iSd § 34a Abs. 1 EStG,
- Ermittlung des Solidaritätszuschlages, der auf die Thesaurierungssteuer iSd § 34a Abs. 1 EStG entfällt.

5. Die Anwendung des § 34a EStG bei Erträgen aus Kapitalgesellschaften bzw. Kapitalerträgen iSv § 3 Nr. 40 EStG

Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen bleiben bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns iSd § 34a Abs. 2 S. 1 EStG unberücksichtigt.⁴⁸ Demnach sind in dem begünstigungsfähigen Gewinn insbes. steuerfreie Betriebseinnahmen (zB § 3 Nr. 40, 40a EStG) sowie nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (zB § 3c Abs. 2, § 4 Abs. 5, Abs. 5b EStG) enthalten. Nach dem Gesetzeswortlaut unterliegen die steuerfreien Betriebseinnahmen nicht der Thesaurierungssteuer.⁴⁹ Um zu vermeiden, dass steuerfreie Betriebseinnahmen der Thesaurierungssteuer unterworfen werden, gelten die steuerfreien Betriebseinnahmen nach Auffassung des BMF aufgrund ihrer Steuerfreiheit fiktiv als vorrangig entnommen.⁵⁰

Nach unserer Auffassung kann der Sondertarif auf den Teil der Betriebseinnahmen angewendet werden, der nicht nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei ist. Jedenfalls ist der Sondertarif nicht anwendbar, soweit der steuerpflichtige Gewinn auf Betriebsausgabenabzugsverboten beruht.⁵¹

Aufgrund des Gesetzeswortlauts von § 34a Abs. 1 S. 1 EStG ist der Thesaurierungstarif anwendbar, soweit nicht entnommene Gewinne „[...] in dem zu versteuernden Einkommen [...] enthalten“ sind. Es ist daher nicht ersichtlich, weshalb der Teil des dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegenden Einkommens, der nicht steuerfrei ist, nicht dem Sondertarif unterliegen sollte.

Beispiel für steuerfreie Gewinnanteile⁵²

Der Steuerbilanzgewinn des Unternehmens beträgt 86.000 EUR. Der Gewerbesteueraufwand beträgt 14.000 EUR. Im Steuerbilanz-

43 Vgl. ausführlich Ley DStR 2023, 2025 (2028, 2029).

44 Vgl. Gottfreund StB 2024, 161 (165).

45 Vgl. Gottfreund StB 2024, 161 (165).

46 Vgl. BMF (Fn. 11), Rn. 19.

47 So bereits Überlegungen vor der Reform: Thiel/Sterner DB 2007, 1099; Ley, Kösdli 2007, 15737; Wacker (Fn. 1), 43. Aufl. 2025, Rn. 63.

48 Vgl. BMF (Fn. 12), Rn. 18.

49 Vgl. Reddig (Fn. 21), Rn. 46a.

50 Vgl. BMF (Fn. 12), Rn. 19.

51 Vgl. BMF (Fn. 12), Rn. 18.

52 Beispiel in Anlehnung an das Beispiel in BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290-a/07/10001, BStBl. I 2008, 838, DStR 2008, 1637 Rn. 17.

AUFSÄTZE

gewinn sind iHv 10.000 EUR Dividenden aus Anteilen an Kapitalgesellschaften enthalten, die gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG zu 40 % steuerfrei sind. Der Betrag der steuerfreien Betriebseinnahmen beträgt daher 4.000 EUR (40 % von 10.000 EUR). Der Unternehmer hat 20.000 EUR entnommen. Einlagen wurden nicht getätigt.

Der nicht entnommene Gewinn beträgt 100.000 EUR (86.000 EUR + 14.000 EUR GewSt). Der steuerpflichtige Gewinn beträgt 96.000 EUR (86.000 EUR + 14.000 EUR GewSt - 4.000 EUR steuerfreier Gewinnanteil). Die Thesaurierungsbegünstigung kann maximal bis zur Höhe des steuerpflichtigen Gewinns beansprucht werden. Der Steuerpflichtige kann daher einen Antrag nach § 34a EStG für einen Gewinn bis zu 96.000 EUR stellen.

Jedenfalls unterliegt der Steuerpflichtige für seine Dividendengewinnanteile iHv 10.000 EUR einer vorläufigen (vor Nachversteuerung) Steuerbelastung von 17,88 % (1.788 EUR = 6.000 EUR × 28,25 % × 1,055; unter der Annahme einer vollständigen Gewerbesteueranrechnung).

III. Zusammenfassung

Nach § 34a Abs. 2 S. 2 EStG liegt bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns (Bemessungsgrundlage der Thesaurierungsbesteuerung) ein Zirkelbezug vor, da die zu eliminierende Thesaurierungssteuer wiederum den nicht entnommenen Gewinn beeinflusst. Die Finanzverwaltung löst den Zirkelbezug vereinfachend zu Lasten des Steuerpflichtigen.⁵³ Diese Vorgehensweise ist uE nicht vom Gesetzeswortlaut und dem Willen des Gesetzgebers gedeckt. Mit der im Beitrag aufgezeigten Formelsammlung lässt sich der Zirkelbezug des § 34a Abs. 2 S. 2 EStG exakt lösen.

Der Belastungsvergleich zwischen einem thesaurierenden Personenunternehmen und einer thesaurierenden Kapitalgesellschaft offenbart, dass für den Fall einer Entnahme bzw. Ausschüttung in Höhe der Gewerbesteueranrechnung die thesaurierende Personengesellschaft mit einer Steuerbelas-

tung iHv 29,03 % günstiger ist als die Kapitalgesellschaft mit 35,12 %. Hintergrund ist, dass ein Teil der begünstigt entnehmbaren Thesaurierungssteuer aufgrund der Gewerbesteueranrechnung tatsächlich nicht an das Finanzamt abfließt und daher für privaten Konsum zur Verfügung steht. Es handelt sich um einen temporären Stundungseffekt, da der nachversteuerungspflichtige Betrag für das thesaurierende Personenunternehmen um die Entnahme für den privaten Konsum ansteigt.

Aufgrund der Neuregelung ist der nachversteuerungspflichtige Betrag regelmäßig höher als der im Personenunternehmen tatsächlich thesaurierte Gewinn. Daher kann selbst nach der „Leerschüttung“ eines Personenunternehmens ein nachversteuerungspflichtiger Betrag auf unbestimmte Zeit ohne Sanktion thesauriert werden (sog. 2. Stufe der Nachversteuerung).

In der Praxis wird aufgrund von Einsparereffekten sog. Altrücklagen sowie steuerfreier Gewinne aus vergangenen Veranlagungszeiträumen ein umfangreiches Monitoring von Entnahmen, Einlagen sowie steuerfreien Gewinnen bereits im laufenden Veranlagungszeitraum empfohlen. Dies gilt mangels Vortragsmöglichkeit gleichfalls für die Nutzung des Entnahmepotenzials zur Zahlung der Thesaurierungssteuer.

Abschließend ist zu konstatieren, dass die Thesaurierungsbesteuerung des § 34a EStG auch nach der Reform durch das Wachstumschancengesetz eine komplexe und beratungsintensive Vorschrift bleibt. Sie sollte uE einen größeren Anwendungsbereich innerhalb transparent besteuerteter Unternehmen erfahren, insbes. bei profitablen Personenunternehmen, die ihre Gewinne reinvestieren. Durch eine Überwachung und ggf. steuerliche Ausnutzung von Entnahmen können Steuerpflichtige von einem Steuerstundungseffekt profitieren, wenngleich die bekannten Nachversteuerungsnachteile und damit einhergehende Umstrukturierungshemmnisse erhalten bleiben.

⁵³ BMF (Fn. 12), Rn. 16.

Das Äußerungsrecht gemeinnütziger Organisationen

Dr. Nicolas Harding und Simon Diethelm Meyer*

Die Kleine Anfrage der CDU/CSU-Bundestagsfraktion v. 24.2.2025 zur politischen Neutralität staatlich geförderter Organisationen hat eine breite Debatte ausgelöst. Das Äußerungsrecht gemeinnütziger Organisationen ist rechtlich wie politisch von hoher Relevanz. Der Beitrag untersucht, inwieweit gemeinnützige Organisationen sich zu politischen Themen äußern dürfen, ohne ihre Gemeinnützigkeit zu gefährden.

I. Einleitung

Die Kleine Anfrage der CDU/CSU-Bundestagsfraktion v. 24.2.2025 mit dem Titel „Politische Neutralität staatlich geförderter Organisationen“¹ enthält 551 Fragen zu verschiedenen Nichtregierungsorganisationen, von denen einige als gemeinnützig eingestuft sind.² Manche der in der Kleinen Anfrage genannten Organisationen haben im Vorfeld der Bundestagswahl zu „Demos gegen rechts“ aufgerufen. Die Demonstrationen standen im Zusammenhang mit

* Dr. Nicolas Harding ist Rechtsanwalt in der Kanzlei Brock Müller Ziegenbein Rechtsanwälte Partnerschaft mbB in Kiel; Simon Diethelm Meyer ist Rechtsreferendar im Landgerichtsbezirk Kiel.

¹ BT-Drs. 20/15035.

² S. bereits Meyer v. 3.3.2025, Wann Demos für gemeinnützige Vereine gefährlich werden können, abrufbar unter: <https://www.lto.de/recht/hintergruende/h/551-fragen-der-cdu-nach-demos-gegen-rechts>.