

An das
Bundesministerium der Finanzen
Leiterin der Steuerabteilung (Abteilung IV)
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Roßstraße 74
40476 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Düsseldorf, 23.09.2025

703/562

**Quick Fixes im Bereich der Besteuerung von Personengesellschaften –
Ausformulierte Themen, die in der Praxis für Unsicherheit sorgen bzw.
Umstrukturierungshindernisse darstellen
entwickelt vom Arbeitskreis “Besteuerung von Personengesellschaften“
des IDW**

Sehr geehrte Damen und Herren,

Personengesellschaften stellen in Deutschland eine häufig gewählte Rechtsform dar. Insbesondere der geringere Formalismus und die höhere Flexibilität sind häufig ausschlaggebend für die Wahl der Rechtsform einer Personengesellschaft. Damit einhergehend erfolgt grundsätzlich die Transparenzbesteuerung. Diese Form der Besteuerung geht in einigen Bereichen mit einer hohen Komplexität einher.

Der Koalitionsvertrag¹ enthält einige Äußerungen, wie die Besteuerung von Personengesellschaften weiterentwickelt werden soll. So heißt es darin „*Um eine rechtsformneutrale Besteuerung zu ermöglichen, werden wir insbesondere das Optionsmodell nach § 1a Körperschaftsteuergesetz (KStG) und die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Einkommensteuergesetz (EStG) wesentlich verbessern.*“ (Zeile 1435 ff.).

Die nachfolgend aufgeführten Themen stellen in der Praxis sowohl den Berufsstand als auch die Steuerpflichtigen selbst vor diverse Herausforderungen. Die

¹ Verantwortung für Deutschland, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 21. Legislaturperiode.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin
des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP;
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

in diesen Bereichen bestehende Rechtsunsicherheit verhindert – teilweise – gesetzlich gewollte begünstigte Übertragungen und Umstrukturierungen. Durch die ebenfalls dargestellten Lösungsansätze könnte relativ einfach Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen geschaffen werden. Dadurch wird die notwendige Transformation von Unternehmen vereinfacht und beschleunigt. Gleichzeitig sinkt der bürokratische Aufwand sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung, da sich bspw. die Anzahl sog. verbindlicher Auskünfte verringert.

1. § 34a EStG (Verzahnung mit § 1a KStG)

Wir regen an, eine gesetzliche Regelung zu implementieren, nach der nachversteuerungspflichtige Beträge aus der vorherigen Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung in das Regime der Körperschaftsbesteuerung überführt werden können.

1.1. Hintergrund

Das Optionsmodell nach § 1a KStG räumt Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften und eingetragenen Gesellschaften bürgerlichen Rechts sowie ihren Gesellschaftern die Möglichkeit ein, für ertragsteuerliche Zwecke auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft bzw. wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt zu werden. Es richtet sich insbesondere an diejenigen Personengesellschaften, deren Gesellschafter zwecks Angleichung der Besteuerungssituation an diejenige einer Kapitalgesellschaft bislang die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch genommen haben bzw. nehmen.

Allerdings führt die Ausübung der Option – gleichfalls wie der tatsächliche Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft – nach derzeitigem Recht gemäß § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG zu einer sofortigen Nachversteuerung der in der Vergangenheit begünstigt besteuerten Gewinne in Gestalt der sog. nachversteuerungspflichtigen Beträge i.S. des § 34a Abs. 3 EStG (vgl. BMF v. 10.11.2011 - IV C 2 - S 2707/21/10001:04, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 48). Dies stellt in der Praxis gerade für solche Personengesellschaften, bei denen Gewinne in wesentlichem Umfang thesauriert worden sind und die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen worden ist, ein wesentliches Hindernis zur Ausübung der Option dar. Dieses steuerliche Umstrukturierungshindernis ist insofern von Bedeutung, als sich sowohl § 34a EStG als auch § 1a KStG vorwiegend an ertragsstarke und im internationalen Wettbewerb stehende Personenunternehmen richtet, welche hinsichtlich ihrer Wettbewerbsfähigkeit,

Seite 3/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

Eigenkapitalbasis und Investitionsmöglichkeiten gestärkt werden sollen (vgl. Gesetzesbegründung zur Einführung des § 34a EStG; Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 v. 27.03.2007, BT-Drs. 16/4841, 1 f.).

Das gesetzliche Nebeneinander der beiden Instrumente des § 34a EStG und des § 1a KStG mit dem vergleichbaren Ziel einer Annäherung der Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaften in Bezug auf thesaurierte Gewinne erfordert die Möglichkeit eines weitgehend friktionslosen Wechsels von der Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG zur Option nach § 1a KStG.

1.2. Lösungsvorschlag

Vor diesem Hintergrund sollte eine gesetzliche Regelung geschaffen werden, nach der nachversteuerungspflichtige Beträge aus der vorherigen Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung in das Regime der Körperschaftsbesteuerung übergehen können.

Eine Möglichkeit dafür ist, dass das steuerliche Einlagekonto i.S. des § 27 KStG bei Eintritt in die Körperschaftsbesteuerung infolge der Optionsausübung nach § 1a KStG um die nachversteuerungspflichtigen Beträge gekürzt wird. Auf diesem Wege wird idealtypisch erreicht, dass die Auskehrung des zuvor unter Inanspruchnahme des Thesaurierungssteuersatzes nach § 34a EStG aufgebauten steuerlichen Eigenkapitals der optierenden Personengesellschaft steuerlich nicht als Einlagenrückgewähr, sondern als Ausschüttung aus dem ausschüttbaren Gewinn einer Körperschaft (§ 27 Abs. 1 Satz 5 KStG) zu behandeln ist, welche bei den Gesellschaftern zu einer entsprechenden Nachbelastung aus der Besteuerung der Ausschüttung führt (so bereits die Initiative des Landes NRW, BR-Drs. 310/18, 4). Die überführten nachversteuerungspflichtigen Beträge werden bei Ausschüttung mit der Kapitalertragsteuer i.H. von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) besteuert und unterliegen somit der gleichen Steuerbelastung wie bei der eigentlichen Nachversteuerung gemäß § 34a Abs. 4 Satz 2 EStG.

Für den Veräußerungsfall sind flankierende Regelungen erforderlich, da sich das Nachversteuerungspotential aufgrund der doppelten Buchwertverknüpfung des § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG grundsätzlich nicht mindernd auf die Anschaffungskosten auswirken würde. Die Erfassung des Nachversteuerungssubstrats könnte im Fall der Veräußerung über ein System der rückwirkenden Besteuerung oder unter Durchbrechung der strengen Wertverknüpfung mittels einer Korrektur der steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung der Gesellschafter sichergestellt werden.

Seite 4/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

Etwaigen Bedenken gegen eine solche Regelung mit Blick auf im Ausland ansässige Gesellschafter der optierenden Personengesellschaft, bei denen Deutschland kein oder nur ein beschränktes Besteuerungsrecht für die Gewinnausschüttungen hat, kann bspw. in der Weise Rechnung getragen werden, dass die nachversteuerungspflichtigen Beträge die Anschaffungskosten der Gesellschafter nicht erhöhen und in diesen Fällen eine Ausschüttung über die Anschaffungskosten hinaus als Sperrfristverstoß i.S. des § 22 Abs. 1 UmwStG behandelt wird, der zu einer rückwirkenden Besteuerung als Gewinn aus dem fiktiven Formwechsel führt.

2. § 34a EStG (Verwendungsreihenfolge)

Wir regen an, eine gesetzliche Regelung zu schaffen, dass Steuerpflichtige einen nachversteuerungsfreien Entnahmebetrag jahresübergreifend aufbauen können.

2.1. Hintergrund

Nach § 34a Abs. 4 EStG führt jegliche Überentnahme in einem Wirtschaftsjahr, d.h., wenn der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres den Steuerbilanzgewinn übersteigt, zu einer sofortigen Nachversteuerung, sofern noch nachversteuerungspflichtige Beträge zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhanden sind. Hierbei wird von Gesetzes wegen nicht danach differenziert, ob tariflich besteuertes Altkapital, thesaurierte tariflich besteuerte Gewinne, thesaurierte begünstigt besteuerte Gewinne oder noch thesaurierte steuerfreie Gewinne entnommen werden. Steuerfreie Gewinne können bei bestehenden nachversteuerungspflichtigen Beträgen aktuell nur im Entstehungsjahr entnommen werden, ohne eine Nachversteuerung auszulösen.

Aufgrund der implizit unterstellten Verwendungsreihenfolge bei Überentnahmen i.S. der Vorschrift kommt es daher zu einem sog. "Einsperrungseffekt" versteuerter Altgewinne, regelbeststeuerter (Neu-)Gewinne oder steuerfreier Gewinne, die nicht im Jahr der Entstehung entnommen werden.

Damit bedarf die Nutzung des § 34a EStG eines gesellschafter- und strikt wirtschaftsjahrbezogenen Entnahmemanagements. Dies ist in der Praxis ein wesentliches Hemmnis für die Anwendung des § 34a EStG, da Entnahmen in Teilbereichen insbesondere zeitlich nur schwer planbar sind und diese nicht zuletzt mit dem Gewinnanteil des Gesellschafters zusammen geplant und überwacht werden müssen. Große Personengesellschaftskonzerne mit starken Gewinnschwankungen verzichten regelmäßig aufgrund schwer vorhersehbarer Überentnahmen und der damit verbundenen Nachversteuerungsnachteile vollständig auf die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung.

Seite 5/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

2.2. Lösungsvorschlag

Die Vorschläge aus dem Gesetzgebungsverfahren zum Wachstumschancengesetz (vgl. Referentenentwurf des BMF, Bearbeitungsstand: 14.07.2023) sollten wieder aufgegriffen werden. Für die Steuerpflichtigen sollte eine Möglichkeit geschaffen werden, einen nachversteuerungsfreien Entnahmebetrag jahresübergreifend aufzubauen. Dieser nachversteuerungsfreie Entnahmebetrag sollte dann als vorrangig für Entnahmen verwendet gelten (§ 34a Abs. 6 EStG-E i.d.F. des RefE zum Wachstumschancengesetz).

3. § 1a KStG (optierte Gesellschaft als Organgesellschaft)

Wir regen an, dass eine nach § 1a KStG optierte Personengesellschaft als mögliche Organgesellschaft i.S. des § 17 KStG anerkannt wird.

3.1. Hintergrund

Nach Ansicht der Finanzverwaltung scheidet die Anerkennung der optierenden Personengesellschaft als Organgesellschaft aus (vgl. BMF v. 10.11.2021 - IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 56). Begründet wird diese Sichtweise insbesondere damit, dass die Regelungen des Gewinnabführungsvertrags in eintragungspflichtiger Form vereinbart werden und organisationsrechtlichen Charakter haben müssten. Nach deutschem Gesellschaftsrecht bestehe jedoch weder eine Eintragungspflicht für Unternehmensverträge mit Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften noch führten sie dazu, dass das Gesellschaftsstatut unternehmensvertraglich überlagert wird. Die vorstehend bezeichnete Auffassung erscheint mit Blick auf die gesetzlichen Vorgaben als unangemessen restriktiv. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Organshaft ist gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, dass sich eine SE, AG oder KGaA durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S. von § 291 AktG wirksam zur Abführung ihres ganzen Gewinns verpflichtet. Dies gilt nach der besonderen steuerlichen Vorschrift des § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG entsprechend, wenn sich eine andere als die oben bezeichnete Kapitalgesellschaft wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn abzuführen. Die steuerrechtlich relevanten Regelungen der §§ 14 und 17 KStG verlangen mithin keine Eintragung des Gewinnabführungsvertrags, sondern nur dessen (zivilrechtliche) Wirksamkeit. Der zivilrechtlich wirksame Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags ist entsprechend der Rechtsprechung auch im Hinblick auf eine Personengesellschaft zulässig. Jedenfalls dann, wenn keine natürliche Person Komplementär ist (vgl. OLG Düsseldorf, Beschluss vom 27.02.2004, 19 W 3/00 AktE).

Nach der grundsätzlichen Konzeption des § 1a KStG sollen alle für Kapitalgesellschaften einschlägigen Vorschriften auch für die optierende

Seite 6/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

Personengesellschaft gelten, soweit sie keine rechtsformspezifischen Vorgaben enthalten, die nicht auf alle Kapitalgesellschaften anwendbar sind. Unter Berücksichtigung dieser Grundkonzeption ist nicht ersichtlich, warum die optierende Personengesellschaft nicht auch als andere Gesellschaft i.S. von § 17 KStG anzusehen sein sollte. Die restriktive Auffassung und Nichtanerkennung der optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft führt vor allem in Konzernstrukturen zu einem eingeschränkten Anwendungsbereich und somit zu einer geminderten Attraktivität des Optionsmodells.

3.2. Lösungsvorschlag

Die optierende Personengesellschaft sollte – jedenfalls soweit keine natürliche Person Komplementär ist – als taugliche Organgesellschaft anerkannt und unter die Regelung des § 17 KStG subsumiert werden können. Wir regen an, eine entsprechende Anpassung der Verwaltungsauffassung durch entsprechende Überarbeitung des BMF-Schreibens vom 11.10.2021 vorzunehmen.

Wie bereits im IDW Positionspapier² vom 09.01.2025 ausgeführt, bedarf es auch auf Ebene der Verwaltung eines Mentalitätswandels, welcher sich in der Formulierung und Anwendung von Verwaltungsauffassungen, z.B. in BMF-Schreiben oder Richtlinien, aber auch bei der Veranlagung oder der Bearbeitung von Rechtsbehelfen widerspiegeln sollte. Überbordende Bürokratie, bspw. auch durch eine über den Wortlaut des Gesetzes hinausgehende, verschärfende Auslegung, bremst die Wirtschaft und verschlechtert die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland. Es bedarf praktikabler, rechtssicherer und verhältnismäßiger Lösungen.

4. § 1a KStG (homogener Formwechsel)

Wir regen an, gesetzlich klarzustellen, dass bei einem zivilrechtlichen Formwechsel einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bei gleichzeitiger Option zur Körperschaftsteuer i.S. von § 1a KStG ein sog. homogener Formwechsel vorliegt und damit ein (durchgehender) Verbleib im System der Körperschaftsteuer verbunden ist.

4.1. Hintergrund

Nach der ursprünglichen Rechtslage zu § 1a KStG war es nicht möglich, eine bestehende Kapitalgesellschaft unmittelbar und identitätswahrend in eine optierende Personengesellschaft formzuwechseln. Die Kapitalgesellschaft musste zunächst (zivilrechtlich) in eine Personengesellschaft formgewechselt werden. Hiermit verbunden waren entsprechende steuerliche Nachteile (insbesondere

² <https://www.idw.de/IDW/Medien/Positionspapier/Downloads-IDW/IDW-Positionspapier-Steuerpolitische-Vorschlaege-250109-web.pdf>.

Seite 7/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

eine fiktive Ausschüttung von offenen Rücklagen nach § 7 UmwStG) sowie ein zeitweiser, möglicherweise unerwünschter Übergang zur transparenten Besteuerung. Erst in einem zweiten Schritt konnte die Antragstellung und somit der “fiktive” Rückformwechsel nach § 1a KStG i.V. mit §§ 20, 25 UmwStG erfolgen, ebenfalls verbunden mit entsprechenden steuerlichen Nachteilen, z.B. der Entstehung einer Sperrfrist im Hinblick auf die Anteile an der optierten Personengesellschaft nach § 22 UmwStG.

Dies wurde damit begründet, dass die durch den (zivilrechtlichen) Formwechsel entstehende Personengesellschaft für das erste Wirtschaftsjahr keinen wirksamen Optionsantrag stellen konnte (vgl. BMF v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 18). Mit dem Wachstumschancengesetz wurde § 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 2 KStG ergänzt, wonach der Optionsantrag im Fall eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register von der Körperschaft oder der Personengesellschaft mit Wirkung für das bereits laufende Wirtschaftsjahr gestellt werden kann. Nach der wohl überwiegenden Auffassung im Fachschrifttum ist die Neuregelung so zu verstehen, dass hierdurch ein nahtloser, homogener Formwechsel ermöglicht wird, der keine ertragsteuerlichen Folgen auslöst. So ist auch die Gesetzesbegründung zu verstehen (vgl. Referentenentwurf zum Wachstumschancengesetz v. 14.07.2023, S. 221), wonach die betreffenden Gesellschaften durch die Neuregelung die Möglichkeit erhalten sollen, steuerlich ununterbrochen als Körperschaftsteuersubjekt behandelt zu werden. Dem Gesetzeswortlaut ist die diesbezügliche Rechtsfolge jedoch nicht eindeutig zu entnehmen und auch das zur “alten” Rechtslage ergangene BMF-Schreiben v. 10.11.2021 steht hierzu noch im Widerspruch. Es verbleibt für die Steuerpflichtigen eine entsprechende Rechtsunsicherheit, ob es durch den Formwechsel der Kapitalgesellschaft in die optierende Gesellschaft nicht doch kurzzeitig (“logische Sekunde”) zu einem nachteiligen Wechsel in das Besteuerungsregime der Personengesellschaft kommt. Das Optionsmodell bleibt vor dem Hintergrund der Rechtsunsicherheit in den betreffenden Fällen daher weiter unattraktiv.

4.2. Lösungsvorschlag

Es bedarf einer Klarstellung, dass bei Antragstellung bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels i.S. von § 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 2 KStG ein homogener Formwechsel vorliegt und dies als Umwandlung einer Körperschaft in eine Kapitalgesellschaft gilt, analog der Klarstellung gemäß § 1a Abs. 4 Satz 7 KStG.

5. § 1a KStG (Sonderbetriebsvermögen/Gesamtplan)

Wir regen an, die Möglichkeit der Nutzung des Optionsmodells im Rahmen einer untergesetzlichen Lösung durch die uneingeschränkte Zulassung einer Vorabausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, z.B. unter Nutzung von § 6 Abs. 5 EStG, praxisgerechter auszugestalten.

5.1. Hintergrund

Ist einer Personengesellschaft Sonderbetriebsvermögen zuzuordnen, erschwert dieses die Anwendung des Optionsmodells nach § 1a KStG. Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich bei dem Sonderbetriebsvermögen um Grundstücke oder Gebäude handelt. Eine (zivilrechtliche) Übertragung des Sonderbetriebsvermögens vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft ist in diesen Fällen häufig nicht gewünscht. Eine Vorabausgliederung von wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens steht nach Ansicht der Finanzverwaltung unter dem Vorbehalt der Prüfung der "Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung" (vgl. BMF v.02.01.2025 - IV C 2 - S 1978/00035/020/040, BStBl. I 2025, Rn. 20.07; BMF v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl. I 2021, Rn. 35). In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Vorwegübertragung einer wesentlichen Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens als schädliches Zurückbehalten im Rahmen des fiktiven Formwechsels erachtet werden könnte. Nach der geltenden Rechtslage wäre dem fiktiven Formwechsel in diesem Fall die Steuerneutralität verwehrt. Diese Konstellation führt in der Praxis zu einem bedeutenden Hemmnis für die Inanspruchnahme von § 1a KStG.

5.2. Lösungsvorschlag

Die Möglichkeit zum Wechsel des Besteuerungsregimes, also die Voraussetzungen sowie die Reichweite der gesetzlichen Fiktion, sollten sich am Sinn und Zweck der Vorschrift orientieren. In erster Linie gilt es, das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland sowie eine Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen. Ein Abbau dieses Optionshemmnisses kann im Rahmen einer untergesetzlichen Lösung durch die uneingeschränkte Zulassung einer Vorabausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, z.B. unter Nutzung von § 6 Abs. 5 EStG, erfolgen. Entsprechend der Rechtsprechung des BFH ist im Hinblick auf das Zusammenspiel von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 6 Abs. 3 EStG mittlerweile geklärt – und durch die Finanzverwaltung anerkannt –, dass der Einsatz steuerneutraler Vorbereitungsmaßnahmen für die nachfolgende Übertragung unschädlich ist. Es ist nicht ersichtlich, warum sich die rechtlichen Verhältnisse anders darstellen sollten, wenn der Vorwegübertragung ein (fiktiver) Formwechsel, folglich ein Vorgang, welcher dem UmwStG unterfallen könnte, folgt.

6. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten/Rückstellungen § 6 Abs. 5 EStG

Wir regen an, bei Leistung einer ausgleichenden Kompensationszahlung auch Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern bei gleichzeitiger Übernahme von Verbindlichkeiten zum Buchwert zuzulassen. Zudem regen wir an, eine Wesentlichkeitsgrenze für die Annahme der Teilentgeltlichkeit in § 6 Abs. 5 aufzunehmen.

6.1. Hintergrund

§ 6 Abs. 5 EStG regelt u.a. die Überführung bzw. die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen oder zwischen dem eigenen (Sonder-)Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, an welcher der Steuerpflichtige beteiligt ist, sowie die Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft. Sind die Voraussetzungen der Norm erfüllt, ist eine Übertragung zum Buchwert verpflichtend.

Die Norm setzt im Grundsatz eine unentgeltliche Übertragung voraus. Bei einigen Konstellationen wird die Gewährung von Gesellschaftsrechten zugelassen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG).

Bei einer (teil-)entgeltlichen Übertragung findet § 6 Abs. 5 EStG insoweit keine Anwendung und es kommt zur (teilweisen) Aufdeckung stiller Reserven in den übertragenen Wirtschaftsgütern. Bei der Übernahme von Verpflichtungen ist nach Ansicht der Finanzverwaltung zwischen § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG einerseits und § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG andererseits zu unterscheiden. In Fällen von § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG ist bei der Überführung von Wirtschaftsgütern die gleichzeitige Übernahme von Verpflichtungen mangels Beteiligung mehrerer Rechtsträger unschädlich. Die Frage der Teilentgeltlichkeit stellt sich daher insoweit nicht (vgl. BMF v. 08.12.2011 - IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 zu § 6 Abs. 5 EStG, geändert durch BMF v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 3). In Fällen von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG kann eine Gegenleistung hingegen sowohl durch die Hingabe von Vermögen (Aktiva) als auch durch die Übernahme von Passiva (z.B. Verbindlichkeiten) erfolgen. In diesen Fällen ist die Übertragung des Wirtschaftsguts nicht vollumfänglich unentgeltlich (vgl. BMF v. 08.12.2011 - IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 zu § 6 Abs. 5 EStG, geändert durch BMF v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 15).

Seite 10/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG findet auch bei der gleichzeitigen Übertragung mehrerer Wirtschaftsgüter Anwendung (vgl. BMF v. 08.12.2011 - IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 zu § 6 Abs. 5 EStG, geändert durch BMF v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 3). In der Praxis werden mehrere Wirtschaftsgüter häufig in einer Sachgesamtheit nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragen, die jedoch keinen Betrieb oder Teilbetrieb i.S. des § 6 Abs. 3 EStG oder UmwStG darstellt. Dabei kommt es nicht selten zur (automatischen) Mitübertragung von Verpflichtungen. Bei einem zivilrechtlichen Betriebsübergang nach § 613 BGB ist dies bspw. zwingend vorgesehen für personalbezogene Rückstellungen. In der Folge drohen aufgrund der teilentgeltlichen Übertragung die Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven. Dies kann wiederum dazu führen, dass betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen aufgrund drohender Besteuerung unterlassen werden. In der Regel erfolgt bei den betroffenen Übertragungen jedoch höchstens eine eingeschränkte interpersonelle Übertragung stiller Reserven in den Grenzen des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG und sämtliche stille Reserven bleiben im Inland steuerverhaftet – eine Besteuerung zu diesem Zeitpunkt ist auch vor diesem Hintergrund nicht zwingend.

6.2. Lösungsvorschlag

Wird der Übertragende verpflichtet, eine ausgleichende Kompensationszahlung an den Übernehmer der Verpflichtungen zu leisten, liegt in einer wirtschaftlichen Saldobetrachtung keine Entgeltlichkeit vor und die Buchwerte könnten ohne Aufdeckung stiller Reserven übernommen werden.

Für diese Sichtweise bedarf es nicht einmal einer gesetzlichen Anpassung des § 6 Abs. 5 EStG, da es sich letztlich um die (sachgerechte) Auslegung der Entgeltlichkeit handelt. Hier erscheint eine untergesetzliche Regelung durch (erstmalige) Stellungnahme der Verwaltung als ausreichend. Soweit ersichtlich, hat bisher weder die Finanzverwaltung öffentlich dazu Stellung bezogen, noch hatte ein Finanzgericht bislang diese Frage abschließend zu klären.

Ergänzend zu diesem Vorschlag regen wir an, gesetzlich eine Wesentlichkeitsgrenze für die Übernahme von wirtschaftlich in Zusammenhang mit dem eingebrachten Wirtschaftsgut stehenden Verpflichtungen bei Übertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vorzusehen. Diese Wesentlichkeitsgrenze könnte in Anlehnung an die Regelungen zur sonstigen Gegenleistung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG der Höhe nach begrenzt werden. Eine in vielen Fällen aus wirtschaftlichen Gründen nachteilige Zurückbehaltung von Verpflichtungen (bspw. Haftung und Abziehbarkeit von Schuldzinsen) könnte somit vermieden werden.

Seite 11/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

7. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf Schwesterpersonengesellschaften § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG (Quotenidentität/Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte)

Wir regen an, im Hinblick auf den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG klarzustellen, dass die Beteiligungsidentität i.S. der Vorschrift keine Quotenidentität voraussetzt. Darüber hinaus sollten im Rahmen einer Anpassung des Gesetzes auch Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten in den Anwendungsbereich der neuen Nummer 4 aufgenommen werden.

7.1. Hintergrund

Wie bereits ausgeführt, ist § 6 Abs. 5 EStG grundsätzlich auf die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen sowie auf die Übertragung zwischen verschiedenen Vermögenssphären im Fall von Mitunternehmerschaften ausgerichtet. Sind die Voraussetzungen der Norm erfüllt, ist eine Übertragung zum Buchwert verpflichtend. Da der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht erfasste, war lange Zeit strittig, ob eine solche Übertragung auch (zwingend) zum Buchwert zu erfolgen habe. Infolge der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Beschluss v. 28.11.2023 - 2 BvL 8/13) wurde mit dem Jahressteuergesetz 2024 eine neue Nr. 4 angefügt, um den verfassungswidrigen Wortlaut des § 6 Abs. 5 EStG rückwirkend zu beseitigen.

Auch nach der Ergänzung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG verbleiben offene Fragen, die in der Praxis für Unsicherheiten sorgen bzw. zu Umstrukturierungshindernissen führen. Der Wortlaut der Neuregelung schränkt den Anwendungsbereich der Norm zum einen auf „*Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer*“ ein. Es verbleibt dabei vor allem eine Unsicherheit, ob der Begriff der „Beteiligungsidentität“ auch von der Finanzverwaltung entsprechend den Ausführungen in der Gesetzesbegründung ausgelegt wird. Überdies ist die neugefasste Nr. 4 auf unentgeltliche Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften beschränkt. Die vergleichbaren Konstellationen der Nrn. 1 und 2, in denen die Übertragung ebenfalls das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft berührt, ordnen auch für Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten einen Buchwertansatz an. Es ist nicht ersichtlich, warum eine Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht zum Buchwert erfolgen sollte.

Seite 12/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

Insbesondere würde eine solche Sichtweise ungerechtfertigte umsatzsteuerliche und/oder schenkungsteuerliche Konsequenzen vermeiden.

7.2. Lösungsvorschlag

Ausweislich der Gesetzesbegründung (vgl. Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024, BT-Drs. 20/12780, 121) scheint eine Beteiligungsidentität bereits dann vorzuliegen, wenn die unmittelbar oder mittelbar und zivilrechtlich oder nur wirtschaftlich Beteiligten nicht an beiden Mitunternehmerschaften in (absolut) gleicher Höhe beteiligt sind, also keine sog. Quotenidentität vorliegt. Als unschädlich wird zudem der Fall der “Null-Prozent-Beteiligungen” angesehen. Die Versagung der Buchwertübertragung wäre in Fällen der Beteiligungsidentität, in denen nicht gleichzeitig auch Quotenidentität vorliegt, – neben den Ausführungen in der Gesetzesbegründung – zudem auch aus systematischen und gleichheitsrechtlichen Gründen nicht sachgerecht. Die Grundwertung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG würde ignoriert, denn der Gesetzgeber erlaubt in den von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG geregelten Konstellationen auch die interpersonelle Verlagerung stiller Reserven. Zugleich stellt der Gesetzgeber durch § 6 Abs. 5 Satz 4 ff. EStG sicher, dass die Verlagerung stiller Reserven nicht zu missbräuchlichen Zwecken erfolgt.

Bei Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen, nicht aber gleichzeitig quotenidentischen Schwesterpersonengesellschaften ergibt sich kein anderes Ergebnis als in den von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG vorgesehenen Konstellationen. Zwar führt die Übertragung – bspw. analog zu den meisten Fällen von Übertragungen aus dem Sonderbetriebs- in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft – zu einer interpersonellen Verlagerung von stillen Reserven, aber missbräuchlichen Übertragungen, bspw. durch zeitnahe Veräußerungen des übertragenden Wirtschaftsguts, wird durch die Anwendung der Sperrfrist i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG entgegengewirkt. Ein rückwirkender Ansatz mit dem Teilwert erfolgt auch in diesen Fällen nicht, wenn eine dem Subjektsteuerprinzip entsprechende Zuordnung der stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz erfolgt. Für eine über die Ausführungen in der Gesetzesbegründung hinausgehende Verengung des Kriteriums der Beteiligungsidentität auf quotenidentische Beteiligungen ist damit kein sachlicher Grund ersichtlich. Eine entsprechende Klarstellung im Rahmen einer untergesetzlichen Regelung würde der derzeit bestehenden Rechtsunsicherheit entgegenwirken.

Die Konstellationen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, in welchen das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft tangiert ist, sehen – neben der unentgeltlichen Übertragung – auch im Fall von Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten zwingend eine Übertragung zum Buchwert

Seite 13/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

vor. Auch bei Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften ist das Gesamthandsvermögen tangiert. Die Einschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG auf den Fall der Unentgeltlichkeit kann weder aus der Systematik des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG noch aus anderen sachlichen Gründen begründet werden. Lediglich bei Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG) ist ein sachlicher Grund für die Einengung auf den Fall der Unentgeltlichkeit gegeben, denn ein Gesellschaftsrechte vermittelndes Kapitalkonto wird in diesem Fall nicht berührt. Fraglich ist damit, ob in einer Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG eine verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung liegen könnte. Wir regen daher an, eine mögliche Ungleichbehandlung im Rahmen einer Anpassung des Wortlauts des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG zu beseitigen und damit Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen herzustellen.

Eine Erhöhung oder Minderung von Gesellschaftsrechten hätte bei einer entsprechenden Ausgestaltung auf Ebene der Mitunternehmer der involvierten Mitunternehmerschaften zu erfolgen. Das Ergebnis einer Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts auf eine beteiligungsidentische Schwestergesellschaft kann jedenfalls nicht in der Begründung einer doppelstöckigen Struktur liegen, in welcher die abgebende Mitunternehmerschaft im Zuge der Übertragung Mitunternehmerin der aufnehmenden Mitunternehmerschaft wird.

8. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 5 Satz 7 EStG)

Wir regen an, den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG insbesondere in Fällen, in denen der auslösende Tatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG auf einem Umwandlungsvorgang beruht, auf den die Vorschriften des UmwStG anzuwenden sind, einzuschränken.

8.1. Hintergrund

Der BFH hat im Wege der teleologischen Reduktion entschieden, dass § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG dann nicht anzuwenden ist, wenn stille Reserven lediglich von der einen auf eine andere Körperschaft übergehen (vgl. BFH, Urteil v. 15.07.2021, IV R 36/18, BFHE 274, 55 Rn. 51, Verkauf eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft durch eine GmbH an eine andere GmbH, wobei die GmbH zuvor nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ein Wirtschaftsgut auf die Mitunternehmerschaft übertragen hatte). Als Reaktion auf das Urteil hat der Gesetzgeber § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG eingeführt.

Nach § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG liegt eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder

Seite 14/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG auch dann vor, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse tritt.

Nach dem Wortlaut der Vorschrift sind damit vermutlich auch Fälle erfasst, in denen eine Tochterkapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf die Enkelmitunternehmerschaft (zu Buchwerten) überträgt und die Tochterkapitalgesellschaft anschließend innerhalb der Frist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG auf ihre Mutterkapitalgesellschaft aufwärtsverschmolzen wird. Die Rechtsfolge einer rückwirkenden Übertragung des Wirtschaftsguts in die Mitunternehmerschaft zu Teilwerten ist in diesen Fällen nicht sachgerecht, weil mittelbar das Wirtschaftsgut die mehrgliedrige (kapitalistische) Struktur nicht "verlässt". Insoweit wirkt der breite Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG als Umwandlungsbremse.

8.2. Lösungsvorschlag

Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG ist einzuschränken. Insbesondere dürfen die Beschränkungen des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG dann nicht zur Anwendung kommen, wenn der auslösende Tatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG ein Umwandlungsvorgang ist, der auf den Vorschriften des UmwStG beruht. Dies gilt unabhängig davon, ob der Umwandlungsvorgang zu Buch-, Zwischen- oder Teilwerten erfolgt. Eine solche Einschränkung des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG ist sinnvoll und möglich, weil das UmwStG eigene Entstrickungstatbestände enthält und damit sichergestellt ist, dass stille Reserven nicht auf einen anderen Rechtsträger überspringen und im Anschluss nicht mehr der deutschen Besteuerung unterliegen.

9. Steuerliche Behandlung von Earn-Out-Komponenten

Wir regen eine bundesweit einheitliche Klarstellung zur Auslegung des § 34 Abs. 3 EStG i.S. eines steuerunschädlichen Einsatzes von Earn-Outs für den Festkaufpreis an. Dies würde wirtschaftlich sinnvolle Transaktionen fördern, statt sie zu verhindern.

9.1. Hintergrund

Können sich Käufer und Verkäufer eines Einzelunternehmens oder Mitunternehmeranteils aufgrund unterschiedlicher Erwartungen über die künftige Ertragskraft des Unternehmens nicht auf einen fixen Kaufpreis einigen, so bringt sie eine variable Kaufpreiskomponente – ein sog. "Earn-Out" – häufig doch noch zusammen. Ein Teil des Kaufpreises ist bei Einsatz variabler Kaufpreiskomponenten nur zu zahlen, wenn künftig bestimmte vorab definierte Meilensteine

Seite 15/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

erreicht werden – also eine angemessene Risikoverteilung zwischen den Vertragspartnern vorgenommen wurde und damit Unsicherheiten in Bezug auf die Bewertung des verkauften Unternehmens berücksichtigt werden. Bei der Ausgestaltung des Earn-Outs sind die Vertragsparteien relativ frei. Indes besteht derzeit eine steuerliche Unsicherheit, den Earn-Out als Instrument der Vertragsgestaltung einzusetzen, woraus sich Investitionshemmnisse ergeben können. So kann derzeit nicht rechtssicher abgeschätzt werden, wie die Vereinbarung eines Earn-Outs ausgestaltet sein muss, damit zumindest der Festkaufpreis – entsprechend den allgemeinen Grundsätzen – bis zur gesetzlichen Höchstgrenze von 5 Mio. € der Begünstigungsnorm des § 34 Abs. 3 EStG unterliegt.

Der BFH hat entschieden (vgl. BFH, Urteil v. 09.11.2023, IV R 9/21, BStBl. II 2024, 510), dass variable Kaufpreisbestandteile, die sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss sind, nicht rückwirkend in den Veräußerungsgewinn einzubeziehen, sondern als nachträgliche Betriebseinnahmen i.S. der §§ 16, 24 Nr. 2 EStG steuerlich erst im Zeitpunkt des Zuflusses zu erfassen sind. Aufgrund der Sonderkonstellation der Verlustentstehung im Urteilsfall musste der BFH nicht entscheiden, ob die Vereinbarung von solchen Earn-Out-Zahlungen, die im Zuflusszeitpunkt zu besteuern sind, insgesamt zum (rückwirkenden) Verlust der Tarifbegünstigung auch für den Festkaufpreis führt. Ungeklärt ist in diesem Zusammenhang deshalb insbesondere, ob die unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkte gegen eine vollständige Aufdeckung der stillen Reserven (R 34.1 Abs. 2 EStR 2012) sprechen oder vielmehr auf den Umfang des Betriebsvermögens und nicht die Besteuerungszeitpunkte abzustellen ist. Der BFH hat in der vorgenannten Entscheidung ausdrücklich offengelassen, ob eine materiell-rechtliche Rückwirkung und damit die tarifbegünstigte Besteuerung gemäß § 34 Abs. 3 EStG für den Gesamtkaufpreis (Festkaufpreis- sowie Earn-Out-Komponente) angenommen werden kann, wenn die Earn-Out-Zahlung nur dem Grunde nach von zukünftigen Gewinnen oder Umsätzen abhängig ist, deren Höhe aber bereits betragsmäßig fixiert ist, d.h. der variable Anteil also nur in Bezug auf die Entstehung unsicher ausgestaltet ist.

Die Finanzverwaltung Schleswig-Holstein hat im Erlasswege (Kurzinformation FinMin Schleswig-Holstein v. 20.08.2024 - VI 3012 - S 2242- 131) erstmals ausführlich zur steuerlichen Behandlung von Earn-Out-Klauseln Stellung genommen. Danach stellen variable, an Erfolgsgrößen geknüpfte Earn-Outs, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreiskomponenten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist (sog. rückwirkungslose Earn-Out-Klauseln), grundsätzlich nachträgliche Betriebseinnahmen dar und unterliegen bei Zufluss der Besteuerung nach § 24 Nr. 2 EStG i.V. mit § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Eine rückwirkende Berücksichtigung von Earn-Out-

Seite 16/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

Zahlungen zum Zeitpunkt der Veräußerung – und damit eine Tarifbegünstigung sowohl für den Basiskaufpreis als auch die Earn-Out-Komponente – kommt nach dieser Ansicht nur dann in Betracht, wenn die Earn-Out-Zahlung bereits betragsmäßig feststeht und nur dem Grunde nach vom Eintritt eines Erfolgserignisses (z.B. Umsatz- oder Gewinnschwelle) abhängt. Der Erlass lässt ausdrücklich offen, ob die dargelegten Grundsätze auch in Fällen des § 8b KStG gelten.

9.2. Lösungsvorschlag

- In einer untergesetzlichen Regelung sollte klargestellt werden, dass der fixe Basiskaufpreis auch bei sog. rückwirkungslosen Earn-Outs unter die einmalige Tarifiermäßigung der §§ 16, 34 Abs. 3 EStG fällt. Zumindest sollte klargestellt werden, dass die dargestellte Auffassung des FinMin Schleswig-Holstein bundeseinheitlich geteilt wird und auch in Fällen des § 8b KStG gilt.

Zur Schaffung praktikabler und planungssicherer Kriterien wäre auch die Einführung von typisierenden Schwellenwerten und -zeiten denkbar. So könnten vereinbarte oder tatsächlich eingetretene Earn-Out-Komponenten etwa dann als unter die Tarifiermäßigung fallend klassifiziert werden, wenn sie bestimmte Wert- oder Zeitgrenzen nicht überschreiten. Beispielsweise könnte dies der Höhe nach maximal 20 % des Gesamtkaufpreises und/oder eine vertraglich fixierte Fälligkeit innerhalb von drei Jahren nach der Veräußerung sein.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),
RA (Syndikus-RA)
Technical Director Tax