



Wortprotokoll der 138. Sitzung

Finanzausschuss

Berlin, den 3. Mai 2021, 13:30 Uhr

- Virtuelle Sitzung per Webex-Videokonferenz –

Vorsitz: Katja Hessel, MdB

Öffentliche Anhörung

Tagesordnungspunkt 1

Seite 5

a) Gesetzentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

BT-Drucksache 19/28656

Federführend:

Finanzausschuss

Mitberatend:

Haushaltsausschuss (mb und § 96 GO)

Gutachtlich:

Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung

Berichterstatter/in:

Abg. Lothar Binding (Heidelberg) [SPD]

Abg. Fritz Güntzler [CDU/GSU]

b) Antrag der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP

Gestärkt aus der Krise hervorgehen – Gewerbe- steuer reformieren

BT-Drucksache 19/28770

Federführend:

Finanzausschuss

Mitberatend:

Ausschuss für Wirtschaft und Energie

Berichterstatter/in:

Abg. Lothar Binding (Heidelberg) [SPD]

Abg. Fritz Güntzler [CDU/GSU]



- c) Antrag der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr, Frank Schäffler, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP

Thesaurierungsbegünstigung modernisieren

BT-Drucksache 19/28766

Federführend:
Finanzausschuss

Mitberatend:
Ausschuss für Wirtschaft und Energie

Berichterstatter/in:
Abg. Lothar Binding (Heidelberg) [SPD]
Abg. Fritz Güntzler [CDU/CSU]

- d) Antrag der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr, Frank Schäffler, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP

Niedrigbesteuerungsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf international wettbewerbsfähiges Niveau absenken

BT-Drucksache 19/27818

Federführend:
Finanzausschuss

Mitberatend:
Ausschuss für Wirtschaft und Energie

Berichterstatter/in:
Abg. Lothar Binding (Heidelberg) [SPD]
Abg. Fritz Güntzler [CDU/CSU]

**Per Webex-Videokonferenz zugeschaltet waren folgende Mitglieder des Ausschusses**

	Ordentliche Mitglieder	Stellvertretende Mitglieder
CDU/CSU	Brehm, Sebastian Güntzler, Fritz Müller, Sepp Tillmann, Antje	
SPD	Binding (Heidelberg), Lothar Kiziltepe, Cansel Martin, Dorothee	
AfD	Glaser, Albrecht	
FDP	Herbrand, Markus Hessel, Katja	
DIE LINKE.	Cezanne, Jörg	
BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN	Bayaz, Dr. Danyal Paus, Lisa	



Per WebEx-Videokonferenz zugeschaltet waren folgende Sachverständige:

Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.

Wünnemann, Dr. Monika

Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.

Eigenthaler, Thomas

Hey, Prof. Dr. Johanna

Universität zu Köln

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

Kelm, Dr. Daniela

Jarass, Prof. Dr. Lorenz J.

Hochschule RheinMain Wiesbaden

Schiffers, Prof. Dr. Joachim

RWTH Aachen University

Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V.

Rothbart, Carsten



Beginn der Sitzung: 13:30 Uhr

Tagesordnungspunkt 1

a) Gesetzentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

BT-Drucksache 19/28656

b) Antrag der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP

Gestärkt aus der Krise hervorgehen – Gewerbesteuer reformieren

BT-Drucksache 19/28770

c) Antrag der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr, Frank Schäffler, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP

Thesaurierungsbegünstigung modernisieren

BT-Drucksache 19/28766

d) Antrag der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr, Frank Schäffler, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP

Niedrigbesteuerungsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf international wettbewerbsfähiges Niveau absenken

BT-Drucksache 19/27818

Vorsitzende **Katja Hessel**: Guten Tag meine Damen und Herren, ich eröffne die Sitzung und begrüße zunächst alle anwesenden Sachverständigen. Die heutige Sitzung findet ausschließlich als Videokonferenz im Webex-Format statt. Ich begrüße alle Kolleginnen und Kollegen, die per Webex-Konferenz zugeschaltet sind sowie Vertreter der interessierten Fachöffentlichkeit, die ebenfalls Teilnehmer der Webex-Konferenz sind.

Gegenstand der Anhörung sind:

- der Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts“
BT-Drucksache 19/28656
- der Antrag der Fraktion der FDP „Gestärkt aus der Krise hervorgehen – Gewerbesteuer reformieren“
BT-Drucksache 19/28770

der Antrag der Fraktion der FDP „Thesaurierungsbegünstigung modernisieren“
BT-Drucksache 19/28766

der Antrag der Fraktion der FDP „Niedrigbesteuerungsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf international wettbewerbsfähiges Niveau absenken“
BT-Drucksache 19/27818

sowie auf Bitten der Koalitionsfraktionen die Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates auf Bundesratsdrucksache 245/1/21.

Soweit Sie als Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab eine schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder verteilt worden. Sie werden auch Bestandteil des Protokolls der heutigen Sitzung. Für das Bundesministerium der Finanzen darf ich Herrn Ministerialdirigent Rennings sowie weitere Fachbeamtinnen und Fachbeamte des BMF begrüßen. Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder.

Zum Ablauf der Anhörung: Für die Anhörung ist ein Zeitraum von 1 Stunde und 30 Minuten vorgesehen, also bis ca. 15:00 Uhr. Ziel ist es, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Möglichkeit zur Fragestellung zu geben. Um dieses Ziel zu erreichen, hat sich der Finanzausschuss in dieser Legislaturperiode für ein neues Modell der Befragung entschieden, d. h. die vereinbarte Gesamtzeit wird entsprechend der Fraktionsstärke in Einheiten von jeweils fünf Minuten unterteilt. Zur besseren Orientierung wird die Zeit mit einer Uhr in der Videokonferenz eingeblendet. In diesem Zeitraum müssen sowohl Fragen als auch Antworten erfolgen. Je kürzer die Fragen formuliert werden, desto mehr Zeit bleibt für die Antworten. Wenn mehrere Sachverständige gefragt werden, bitten wir, fair darauf zu achten, den folgenden Experten ebenfalls Zeit zur Antwort zu lassen.

Die fragestellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn ihrer Frage die Sachverständigen zu nennen, an die sich die Frage richtet, und bei einem Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden. Die Fraktionen werden gebeten, soweit nicht bereits geschehen, ihre Fragesteller im Chat bei mir anzumelden.



Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen.

Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es zu keinen Störungen kommt. Sollten während der Anhörung technische Probleme bei einzelnen Teilnehmerinnen oder Teilnehmern auftreten, bitte ich, dass sich diese im Chat melden, wenn die Probleme behoben wurden. Erst dann werden wir die jeweilige Teilnehmerin oder den jeweiligen Teilnehmer erneut aufrufen.

Ich weise darauf hin, dass das Mitschneiden der Videokonferenz, also Bild- und Tonaufnahmen, durch Dritte untersagt sind.

Die erste Frage stellt für die Fraktion der CDU/CSU Herr Kollege Brehm.

Abg. **Sebastian Brehm** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich zunächst an den Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI) und das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW). Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf soll das Optionsmodell im Körperschaftsteuergesetz (KStG) umgesetzt werden. Dies wurde im Koalitionsausschuss bereits vor über einem Jahr beschlossen. Aus unserer Sicht ist die Umsetzung noch nicht vollständig. Wie sehen Sie das? Gibt es noch technische Themen, die angefasst werden sollten? Oder sind Sie bereits zufrieden?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich zunächst an Frau Dr. Wünnemann, BDI.

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.): Vielen Dank für die Frage und für die Gelegenheit, an der Anhörung teilzunehmen. Für die deutschen Unternehmen ist es grundsätzlich begrüßenswert, dass mit dem Gesetzentwurf der Einstieg in die Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vorgenommen wird.

Allerdings ist das Verfahren aus unserer Sicht sehr unbefriedigend. Der Koalitionsbeschluss liegt lange Zeit zurück. Nun wird kurz vor Abschluss der Legislaturperiode noch dieses

Gesetzgebungsverfahren durchgeführt, bei dem wenig Zeit bleibt, die einzelnen Vorschriften zu diskutieren und deren praktische Relevanz mit den Unternehmen zu erörtern.

Inhaltlich ist das Optionsmodell zu begrüßen. Allerdings ist es mit einem hohen Aufwand für die Unternehmen verbunden. Zudem sind viele Detailfragen noch ungeklärt. Insofern stellt sich die Frage, welche Unternehmen überhaupt davon Gebrauch machen können. Zudem wird mit dem Gesetzentwurf die große Chance verpasst, gleichzeitig die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG nachzubessern. Das wird seit langer Zeit anhand vieler Beispielfälle diskutiert. Die Unternehmen sind dringend darauf angewiesen, ihre einbehaltenen Gewinne niedriger zu besteuern, damit sie international wettbewerbsfähig sind. Das gilt insbesondere in der aktuellen Krise. Deshalb muss diese Vorschrift praxistauglich ausgestaltet werden. Hierfür liegen seit langer Zeit Vorschläge auf dem Tisch. Leider sind diese nicht aufgegriffen worden.

Insgesamt bedauern wir sehr, dass mit diesem Gesetz nicht die Chance für eine umfassende Modernisierung der Unternehmenssteuern wahrgenommen wird. Darüber hinaus gibt es weitere Punkte, die in dieses Gesetz aufzunehmen wären. Dazu gehört etwa eine Korrektur des Korrespondenzprinzips in Dreiecksfällen und weitere Punkte, auf die wir im weiteren Verlauf der Anhörung sicherlich noch zu sprechen kommen werden.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtete sich auch an Frau Dr. Kelm, IDW.

Sve **Dr. Daniela Kelm** (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.): Zu dem Gesetzgebungsverfahren lässt sich sagen, dass das KöMoG grundsätzlich zu begrüßen ist. Es enthält sehr viele gute Ansätze. Es ist sehr schade, dass es erst so spät kommt. Seit einem Jahr ist bekannt, dass das Gesetzgebungsverfahren quasi in der Schublade liegt. Während der gesamten Legislaturperiode wurden Maßnahmen zur Modernisierung des Unternehmenssteuerrechts diskutiert. So ist eine Reform der Gewerbesteuer überfällig. Wir haben eine Reform der Betriebsprüfungen ebenso angeregt wie verschiedene Anpassungen der Zinssätze. Das ist alles ein bisschen auf der Strecke geblieben.



Es gab in dieser Legislaturperiode oft kaum Zeit, um sich ausführlich mit einem Gesetzentwurf zu befassen. Das trifft leider auch auf das KöMoG zu. Hier gibt es durchaus noch einige Fragen zu klären. Dazu gehört der Anwendungszeitpunkt, der vielleicht nach vorne verlegt werden könnte. Es müsste auch das Thema Nachversteuerung angegangen werden.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die nächste Frage stellt für die Fraktion der SPD Herr Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich möchte Herrn Prof. Dr. Schiffers fragen, ob das vorgeschlagene Optionsmodell für Personengesellschaften eine echte rechtsformneutrale Besteuerung zulässt. Für welche Personengesellschaften ist das Modell geeignet? Ist es hinreichend, das Modell auf diese Personengesellschaften zu beschränken?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Schiffers, Rheinisch-Westfälische Technische Hochschule Aachen (RWTH Aachen).

Sv **Prof. Dr. Joachim Schiffers** (RWTH Aachen University): Ich bin ein sehr starker Befürworter dieses Gesetzentwurfs. Es gibt sicherlich viele Details, über die gesprochen werden könnte. Das Problem besteht darin, dass im Bereich der Selbstfinanzierung große Familienpersonengesellschaften deutlich benachteiligt sind. Hier muss unbedingt eine Reform erfolgen. Dazu ist der vorgeschlagene Gesetzentwurf meines Erachtens sehr geeignet. Dies schon deshalb, weil wir mit der Optionsmöglichkeit nicht mehr punktuell im Bereich der Mitunternehmerbesteuerung korrigieren, sondern Unternehmen, die das wünschen, eine echte rechtsformneutrale Besteuerung ermöglichen. Aus meiner Sicht ermöglicht dies den Unternehmen sehr gute Möglichkeiten, konkurrenzfähig zu werden, und gleichzeitig im internationalen Bereich die Probleme, die die Mitunternehmerbesteuerung mit sich bringt, hinter sich zu lassen. Für große Familienunternehmen und inhabergeführte Unternehmen, wenn auch nicht für die breite Masse an Personengesellschaften, ist das vorgeschlagene Optionsmodell ein geeignetes Instrument, das sehr große Chancen bietet. Daher stellt der Gesetzentwurf einen sehr deutlichen Fortschritt dar.

Das bedeutet jedoch nicht, dass die beiden Instrumente, die bereits vorhanden sind - §§ 34a, 35 EStG - obsolet werden. Ganz im Gegenteil. Auch ich plädiere dafür, § 34a EStG punktuell bereits in diesem Gesetzgebungsverfahren aufzugreifen und zu verbessern, etwa im Bereich der Nachversteuerung- und Nachbelastung beim Wechsel in die Körperschaftsteuer, was auch bei der Option und dem Thesaurierungssteuersatz eine große Rolle spielt.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich hätte noch eine Nachfrage: Welche Gründe sehen Sie für die Beschränkung auf Personen- und Partnergesellschaften?

Sv **Prof. Dr. Joachim Schiffers** (RWTH Aachen University): Dem neuen § 1a KStG liegt das Konzept eines fiktiven Formwechsels zugrunde. Das ist aus meiner Sicht eine geschickte Vorgehensweise. Es wird auf bestehende Verfahrensweisen zurückgegriffen. Man orientiert man sich beim Anwendungsbereich an den Unternehmen, die einen echten Formwechsel durchführen könnten. Das ist meines Erachtens folgerichtig.

In der Gesetzesbegründung klingt an, dass im Zuge der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts unter Umständen auch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) in den Kreis der begünstigten Unternehmen aufgenommen werden muss. Ich halte es aber für richtig, dass man Einzelunternehmen nicht mit aufnimmt. Dies sollte auch so bleiben. Eine Option zur Körperschaftsteuer erfordert eine klare Trennung zwischen beiden Ebenen, was bei einem Einzelunternehmen jedoch nicht der Fall ist. Wenn ein Einzelunternehmen die nötige Größe hat und die weiteren Voraussetzungen vorliegen, muss es zunächst den Schritt zur GmbH & Co. KG wählen und kann dann optieren.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Lässt sich sagen, dass ein Einzelunternehmer oder eine GbR nicht die Möglichkeit hat, diese Option wahrzunehmen?

Sv **Prof. Dr. Joachim Schiffers** (RWTH Aachen University): Aktuell kann ein Einzelunternehmen die Option nicht unmittelbar ausüben. Es muss einen Umweg gehen. Zunächst muss ein tatsächlicher Formwechsel erfolgen, beispielsweise hin zu einer GmbH & Co. KG. Erst dann kann die Option erfolgen.



Vorsitzende **Katja Hessel**: Ich fahre fort mit der AfD-Fraktion. Herr Glaser stellt die nächste Frage.

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Meine Frage richtet sich an Frau Prof. Dr. Hey. Nach den aktuellen Kriterien sind von 3,3 Millionen Unternehmen, die als Personengesellschaften einzuordnen sind, faktisch nur 400 000 für eine Umwandlung geeignet. Von der Thesaurierungsbesteuerung machen derzeit nur 6000 Unternehmen Gebrauch. Es sieht also so aus, dass das nicht greift. Hilft vor diesem Hintergrund die angedachte Konstruktion? Löst sie tatsächlich die vorhandenen Probleme, zum Beispiel die im Unternehmen belassenen Gewinne in vergleichbarer Weise zu besteuern? Handelte es sich hier um eine schnell gestrickte Lösung, die in der Praxis nicht funktionieren wird?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Prof. Dr. Hey, Universität zu Köln.

Sve **Prof. Dr. Johanna Hey** (Universität zu Köln): Herr Glaser, Sie haben mich nach einer Gesamtbewertung gefragt. Wenn die Körperschaftsteueroption umgesetzt würde, lägen drei verschiedene Modelle vor. § 34a EStG stünde nach wie vor zur Verfügung. Wir hätten die Option der Anwendung des KStG ohne echten Formwechsel für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften. Und wir hätten letztlich noch die Kapitalgesellschaften. Die von Ihnen aufgeworfenen Zahlen sind – glaube ich – wenig hilfreich. Denn es muss immer mitbedacht werden, dass sich für viele Personengesellschaften die vorliegende Frage der Option gar nicht stellt. Interessant ist sie für große Personengesellschaften, die zum einen von dem niedrigeren Thesaurierungssatz oder auch von dem Satz des § 34a EStG Gebrauch machen möchten. Zudem muss das Verlustrisiko betrachtet werden.

Zu Ihrer Frage, ob mit der vorgeschlagenen Lösung das Blatt gewendet wird. Ich glaube das nicht. Die Körperschaftsteueroption stellt aus meiner Sicht eine Möglichkeit dar. Wie Herr Prof. Dr. Schiffers ausgeführt hat, läge damit für einen bestimmten Bereich Rechtsneutralität vor. Auch im Ausland ist es gebräuchlich, dass Personenhandelsgesellschaften der Körperschaftsteuer unterliegen. Das hat insbesondere für international operierende Unternehmen Vorzüge. Ihnen geht es in erster Linie darum,

heutige Qualifikationskonflikte zu verringern. In dieser Hinsicht ist diese Option sehr hilfreich.

Andererseits muss man sehen, dass wir dann einen weiteren Bereich von Gesellschaften haben werden, die entweder bereits von § 34a EStG Gebrauch gemacht haben, die kaum die Möglichkeit zu einem generellen Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft haben, weil sie ihre Nachversteuerungsbeträge aufdecken müssten. Das heißt, hier passt der Übergang nicht. Dieser Übergang muss aus meiner Sicht ganz zwingend gelöst werden ist, um die „Einsperrwirkung“ in den § 34a EStG zu beseitigen.

Und dann komme ich zu einer der Kernfragen dieses Gesetzentwurfs. Es stellt sich die Frage, ob die Nachteile, die dazu geführt haben, dass nur sehr wenige Unternehmen von § 34a EStG Gebrauch gemacht haben, beseitigt werden sollen, oder eine Art Mittellösung aufrechterhalten werden soll. Davon würde ich stark abraten. Der § 34a EStG ist zwar umstritten, beinhaltet aber vom Grundsatz her die Idee, Personengesellschaften in der Einkommensteuer zu belassen, und sie belastungstechnisch der Körperschaft gleichzustellen. Man müsste den Schatteneffekt der Entnahme, die tatsächliche Belastung der Thesaurierungsrücklage beseitigen. Zum anderen müsste man bei Entnahmen entweder das Teileinkünfteverfahren oder aber die Abgeltungssteuer mit Günstigerprüfung anwenden. Es gibt also im § 34a EStG aus meiner Sicht viele Defizite, die dazu führen werden, dass sich an den von Ihnen genannten Zahlen wahrscheinlich kaum etwas ändern würde. Es stellt sich daher die Frage, wo der Schwerpunkt des Vorhabens liegt. Soll Personengesellschaften auch in der Einkommenssteuer die Möglichkeit eröffnet werden, günstig besteuert zu thesaurieren? In einem solchen Fall müsste der § 34a EStG mit angepasst werden.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Ich fahre fort mit der Fraktion der CDU/CSU und Herrn Brehm.

Abg. **Sebastian Brehm** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an Frau Prof. Dr. Hey. Zum Thema Systematik: Meiner Ansicht nach gibt es noch einige steuersystematische Fragestellungen, die keineswegs durch den Gesetzentwurf geklärt sind. Wie geht man mit dem Sonderbetriebsvermögen um? Was passiert, wenn einer der Gesellschafter verstirbt? Wenn in einer Personenhandelsgesellschaft einer der Gesellschafter verstirbt, ist man automatisch wieder Einzelunternehmer. Es werden dann



möglicherweise Behaltensfristen überschritten, sodass eine Nachversteuerung aus der fiktiven Einbringung vorgenommen werden müsste. Könnten Sie erläutern, was aus Ihrer Sicht an dem Entwurf hinsichtlich des Optionsmodells für die Personenhandelsgesellschaften noch zu verbessern wäre?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich erneut an Frau Prof. Dr. Hey, Universität zu Köln.

Sve **Prof. Dr. Johanna Hey** (Universität zu Köln): Herr Brehm, die wenigen Fälle, die Sie soeben angesprochen haben, zeigen, dass es ein großes Reformprojekt ist, das nicht in dieser Zügigkeit abgeschlossen werden kann. Das ist ein Defizit. Selbst wenn die beschriebenen Fälle am Ende lösbar sind, müssen diese durchdacht werden. Wir haben im Jahr 2000 über den damaligen § 4a KStG sehr lange diskutiert. Dieser wurde nicht verabschiedet. Aber all diese Fälle wurden durchgespielt.

An dieser Stelle nur holzschnittartig. Zunächst einmal gehe ich auf das Thema der Einzelunternehmer ein: Ich denke, es ist richtig, den Einzelunternehmer nicht einzubeziehen. Herr Prof. Dr. Schiffers hat bereits aufgeführt, dass hier keine Vermögenstrennung vorliegt. Wenn Einzelunternehmer mit aufgenommen würden, bedeutete dies, dass sie in einem solchen Körperschaftsteueroptionsmodell zwangsläufig Sonderregelungen benötigen. Diese sind kompliziert. Daher denke ich, dass es die richtige Entscheidung ist.

Ich kann nachvollziehen, dass man sich an dem fiktiven Formwechsel des Umwandlungssteuerrechts orientiert. Trotzdem habe ich Schwierigkeiten damit, die Personenhandelsgesellschaft „draußen“ zu lassen, und zwar auch bevor das Gesetz zur Reform des Personengesellschaftsrechts in Kraft tritt. Der Grund, warum Personenhandelsgesellschaften hier mit hineingenommen werden, ist, dass diese rechtsfähig sind. Es lässt sich auch die Frage aufwerfen, ob die transparente Mitunternehmerbesteuerung eigentlich den zivilrechtlichen Verhältnissen der Personenhandelsgesellschaft entspricht. Das gilt jedoch in gleichem Maße für die BGB-Gesellschaft. Daher habe ich Probleme damit, die BGB-Gesellschaft auszuschließen. Das müsste auch gleichheitsrechtlich gerechtfertigt werden. Hier nur mit dem Formwechsel zu argumentieren, halte ich auch insofern für schwierig, weil es

Gesellschaften gibt, die von vornherein in die Körperschaftsteuer hinein wollen. Ich glaube deshalb, dass man von Anfang an die Personengesellschaften insgesamt in die Option mit aufnehmen müsste.

Dann zu dem von Ihnen genannten Fall, in dem bei einer Zwei-Personen-Gesellschaft eine Person verstirbt und dadurch plötzlich ein Einzelunternehmer vorliegt. Ist das ein Grund, Einzelunternehmer mit in die Option aufzunehmen? Ich hätte Zweifel daran. Für all diese Fälle müssen aber Lösungen angeboten werden. Es stellt sich daher die Frage: Wie viele Sonderregeln werden für die optierte Personengesellschaft benötigt? Unter dem Gesichtspunkt der Rechtsneutralität würde ich sagen, so wenig wie möglich. Dieser Fall muss gelöst werden. Insbesondere stellt sich die Frage: Was passiert bei einem Wechsel? Was passiert mit stillen Reserven und Rücklagen? Ich glaube aber, dass sich das lösen lässt.

Auch andere Themen wie die Wegzugsbesteuerung werden erhebliche Hindernisse für die Ausübung der Option beinhalten. Das zeigt, wie komplex die Entscheidung ist. Es ist nicht damit getan, einen Körperschaftsteueroptionsstatbestand ins Gesetz zu schreiben. Das Thema muss an allen Gesetzen durchdekliniert werden. Bei der Erbschaftsteuer ist dies aus meiner Sicht sehr gut gelungen. Das war in der Diskussion im Jahre 2000 ein entscheidendes Thema. Es wurde dabei belassen, dass die Personengesellschaftsbegünstigungen erhalten bleiben. Schließlich verdient auch die Gewerbesteuer eine besondere Betrachtung.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Ich stelle die nächste Frage als Berichterstatterin für die FDP-Fraktion. Meine Frage richtet sich an Herrn Rothbart, Zentralverband des Deutschen Handwerks e. V. Herr Rothbart, es wurde bereits viel darüber gesprochen, welcher Personenkreis von dem Optionsmodell erfasst ist und wie es angewendet wird. Hintergrund des Optionsmodells ist, eine rechtsformneutrale Besteuerung zu erreichen. Könnten Sie aus Sicht des Handwerks darstellen, inwieweit das Optionsmodell für die von Ihnen vertretenen Unternehmen eine Möglichkeit wäre?

Was wäre eine bessere Lösung? Bitte gehen Sie in diesem Zusammenhang auf die Verbesserung der Thesaurierung ein.



Sv **Carsten Rothbart** (Zentralverband des Deutschen Handwerks e. V.): Es ist bereits mehrfach angesprochen worden, dass das Optionsmodell nicht für kleinere und mittlere Gesellschaften einschlägig ist. Auch die Gesetzesbegründung geht davon aus. Dass das Optionsmodell eher für größere Unternehmen geeignet ist, liegt zum einen an den vergleichbaren steuerlichen Belastungen. Hinzu kommt, dass das System der Körperschaftsteuer im Handwerk und bei anderen kleineren und mittleren Unternehmen für Steuerberater relativ pflegeintensiv ist. Stichworte wie Fremdvergleich und verdeckte Gewinnausschüttung waren auch bisher schon Argumente dafür, dass im Handwerk von Kapitalgesellschaften nicht viel Gebrauch gemacht wurde. Daneben gibt es dafür natürlich noch viele andere Gründe. Wir werden deshalb weder im Handwerk noch im kleinen Mittelstand viele Unternehmen sehen, die das Optionsmodell nutzen werden.

Die Frage einer Einbeziehung der GbR wurde bereits angesprochen. Solange keine Handelsregistereintragung vorliegt, ist nicht ganz klar, was eine GbR und eine OHG ist. Viele bezeichnen sich als GbR, obwohl sie unter Umständen bereits als OHG einzuordnen wären. Wenn diese von vornherein ausgeschlossen sind, hat dies vielleicht eine abschreckende Wirkung. Aus unserer Sicht sind dies die Punkte, die gegen das Optionsmodell sprechen.

Ein weiterer Punkt ist, dass nach dem Umwandlungsgesetz ein einstimmiger Beschluss der Gesellschafterversammlung vorliegen muss, wenn im Gesellschaftsvertrag keine Mehrheitsentscheidung vorgesehen ist. Was auch dagegen spricht, ist, dass die Thesaurierungsbesteuerung auf Mitunternehmerebene, sprich pro Gesellschafter, entschieden werden kann. Beim Optionsmodell hingegen kann nur die Gesellschaft mit allen Gesellschaftern gemeinsam in eine Richtung gehen. Ob man auf diese Weise in mehrgliedrigen Gesellschaften tatsächlich einen Gleichlauf der Interessen sicherstellen kann, wage ich zu bezweifeln. Das gilt jedoch nicht nur bei kleinen, sondern auch bei großen Gesellschaften. Wenn es dann viele Gesellschafter werden, verschärft sich das Problem. Daher ist das keine Lösung.

Hinzu kommt, dass der Gesetzentwurf sehr spät vorgelegt wird. Es wurde schon seit Jahren immer

wieder angekündigt, und auch in den Koalitionsausschüssen besprochen. Ein Entwurf wurde jedoch nie vorgelegt. Jetzt müssen wir uns kurz vor dem Ende der Legislaturperiode in einem sehr gedrängten Verfahren und ohne Anhörung zum Referentenentwurf mit all diesen Fragen beschäftigen. Im Handwerk stellt sich beispielsweise die Frage, inwieweit das Ganze mit der Sozialversicherung abgestimmt ist. Bei einer OHG besteht für die Mitunternehmer keine Renten- und Sozialversicherungspflicht. Wenn Sie Geschäftsführer und Gesellschafter einer GmbH und nicht gerade Mehrheitsgesellschafter sind, ist die Frage der Sozialversicherung einschlägig. Schlägt das Optionsmodell durch? Ehrlicherweise muss ich sagen, ich weiß es nicht. Ich habe dazu auch in der Gesetzesbegründung nichts gelesen. Dies ist nur ein Punkt, der vor Inkrafttreten geklärt werden müsste, da es sich für die Unternehmer, die das Optionsmodell nutzen wollen, um eine entscheidende Frage handelt.

Es gibt Fälle, in denen das Optionsmodell zielführend ist. Darüber hinaus bedarf es jedoch einer mittelstandsfreundlichen Weiterentwicklung der Thesaurierungsbesteuerung. Die Vorschläge sind auch in der Achter-Runde-Stellungnahme aufgelistet worden. Vor dem Hintergrund der genannten Probleme, ist es zwingend nötig, den Unternehmen eine Hilfestellung zu bieten und die Innenfinanzierung zu stärken, zumal diese gerade aus der Krise kommen. Daher müssen die Vorschläge zur Thesaurierungsbesteuerung in dieses Gesetz mit aufgenommen werden. Es ist ein bewährtes Instrument, dessen Mängel und verbesserungsbedürftige Punkte wir kennen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Ich fahre mit der Fraktion DIE LINKE fort. Die nächste Frage stellt Herr Cezanne.

Abg. **Jörg Cezanne** (DIE LINKE): Meine Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Jarass von der Hochschule RheinMain. Der Kern dieses Gesetzentwurfes, der bereits mehrfach angesprochen wurde, ist das Optionsmodell, mit dem eine rechtsformneutrale Besteuerung erreicht werden soll. Mich würde interessieren, wie Sie diese Optionsmöglichkeit für Personenhandels- und Partnergesellschaften in ihrer Wirkung beurteilen. In Ihrer Stellungnahme haben Sie einen Gegenvorschlag zu einer Form der Thesaurierungsbegünstigung gemacht. Inwiefern wäre diese aus Ihrer Sicht geeigneter, um das Problem zu lösen?



Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Jarass, Hochschule RheinMain, Wiesbaden.

Sv **Prof. Dr. Lorenz J. Jarass** (Hochschule RheinMain Wiesbaden): Die Bewertung des Gesetzentwurfes lässt sich von der Stellungnahme des Finanzausschusses des Bundesrates ablesen. In der vorgelegten Form ist das Optionsmodell für die Praxis allenfalls eingeschränkt tauglich. Das ist die denkbar schlechteste Bewertung. In der Regel sind die Beurteilungen eher mild. Frau Prof. Dr. Hey fordert in ihrer Stellungnahme die Beseitigung systemwidriger Nachteile in der Ausgestaltung von § 34a EStG. Laut der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e. V. (DSTG), eröffnet das Optionsmodell „eine Menge von Gestaltungsoptionen und führt sowohl für die Verwaltungspraxis, aber auch für die Beratungspraxis zu einem sehr großen Bürokratieaufwand“.

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Körperschaftsteueroption für Personengesellschaften ist kompliziert, verwaltungsaufwändig und gestaltungsanfällig. Stattdessen sollte die Thesaurierungsbegünstigung laut § 34a EStG wie folgt reformiert werden:

Jeder Gesellschafter entscheidet - wie bisher - jedes Jahr, welcher Teil des auf ihn entfallenden Gewinns steuerbegünstigt thesauriert werden soll. Auf den verbleibenden nicht thesaurierten Gewinn zahlt die Personengesellschaft - wie bisher - Gewerbesteuer und der Gesellschafter - wie bisher - Einkommensteuer unter beschränkter Anrechnung der darauf von der Personengesellschaft gezahlten Gewerbesteuer. Für den nicht thesaurierten Gewinn ändert sich damit nichts.

Auf den thesaurierten Gewinn zahlt - wie bisher - die Personengesellschaft Gewerbesteuer und zusätzlich - neu - die Personengesellschaft ohne Anrechnung der gezahlten Gewerbesteuer pauschal 15 Prozent Einkommensteuer, die aber nicht als Ausschüttung gilt. Der Gesellschafter muss also bei Thesaurierung wie der Aktionär einer Kapitalgesellschaft keine Steuern zahlen. Die Steuerbelastung bei der Personengesellschaft ist damit für thesaurierte Gewinne identisch mit der Steuerbelastung bei einer Kapitalgesellschaft.

Bei einer späteren Ausschüttung dieses thesaurierten Gewinns zahlt der Gesellschafter - wie derzeit - auf die gesamte Ausschüttung Einkommensteuer

unter beschränkter Anrechnung der darauf im Thesaurierungsjahr von der Personengesellschaft gezahlten Gewerbesteuer und - neu - unter Anrechnung der bei der früheren Thesaurierung gezahlten pauschalen Einkommensteuer von 15 Prozent.

Durch eine auf diese Art reformierte Thesaurierungsbegünstigung wird für Kapital- und Personengesellschaften eine einheitliche Steuerbelastung des thesaurierten Gewinns ermöglicht. Die Reform erfordert im Gegensatz zum Gesetzentwurf keine Systemänderung und kann sehr verwaltungsarm umgesetzt werden.

Ich möchte noch zwei abschließende Hinweise geben, die mir wichtig erscheinen.

Das Mitbestimmungsgesetz ist grundsätzlich auf Kapitalgesellschaften ausgerichtet. Die Option zur Körperschaftsteuer gilt jedoch „nur für Zwecke der Besteuerung“. Die Mitbestimmung kann daher umgangen werden. Die Vorteile der günstigeren Besteuerung sind gegeben, ohne dass die Mitbestimmung eingeführt werden muss, was bei einem echten Formwechsel einer Personengesellschaft zu einer Kapitalgesellschaft erforderlich wäre.

Das vorgeschlagene Optionsmodell ist - ähnlich wie das hier im Finanzausschuss am 14. April 2021 diskutierte Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz - ein weiteres Verwaltungsmonster und ein einziges Beschäftigungsprogramm für Steuerberater. Wer derartige Gesetze unterstützt, sollte sich später nicht über das immer kompliziertere deutsche Steuerrecht beschweren. Ich habe damals und auch jetzt zum vorliegenden Optionsmodell alternative Vorschläge unterbreitet, die verwaltungsarm umgesetzt werden und die Ziele ohne Systemänderungen erreichen können.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Ich fahre fort mit der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN. Die nächste Frage stellt Herr Dr. Bayaz.

Abg. **Danyal Bayaz** (B90/GR): Meine Frage richtet sich an Herrn Thomas Eigenthaler. Welche konkreten und drängenden Probleme sehen Sie bei diesem Gesetz und bei dem geplanten Optionsmodell auf die Finanzverwaltung zukommen? Halten Sie die vorgesehenen Fristen für angemessen? Was bedeutet das für die Finanzverwaltung? Das Optionsmodell soll nicht für Ein-Personen-Unternehmen und die GbR gelten. Wie kann dann Veränderungen, z.B. bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus



einem Zwei-Personen-Unternehmen, Rechnung getragen werden? Kann das in der Finanzverwaltung nachvollzogen werden? Welche Auswirkungen hat das?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V..

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Als Deutsche Steuergewerkschaft sind wir mit diesem Gesetzentwurf unglücklich. Er macht die Rechtsmaterie komplizierter, ist auf der anderen Seite aber auch nur rudimentär. Wir befürchten daher, dass auf uns noch sehr viele Fragen zukommen werden, dass nachjustiert werden muss und dass viele Anwendungsschreiben dieses Instrument begleiten werden. Und dies, obwohl aus unserer Sicht ein Optionsmodell überhaupt nicht erforderlich ist, da der Gesetzgeber mit § 34a EStG ein wirkungsvolles Instrument zur Verfügung stellt.

Herr Abgeordneter Dr. Bayaz, Sie hatten ganz konkret gefragt, wo aus unserer Sicht Stolpersteine liegen. Es fängt bereits damit an, dass Verwaltungsbehörden, aber auch steuerberatende Berufe einen Vorlauf benötigen. Das Gesetz soll zum 1. Januar 2022 in Kraft treten. Ich halte diesen Vorlaufzeitraum für viel zu kurz. Meines Erachtens, muss das Inkrafttreten um mindestens ein Jahr hinausgeschoben werden.

Zudem fällt auf, dass der Antrag auf Anwendung der Option nicht fristgebunden ist. Überspitzt dargestellt, könnte zwischen Weihnachten und Neujahr über die Optierung entschieden werden. Da eine Rückoption vorgesehen ist, könnte es am darauf folgenden Weihnachten wieder zurückkopiert werden. Das ist nicht hinnehmbar. Für eine Finanzbehörde ist eine gewisse Vorbereitungszeit erforderlich, da Vorauszahlungen, Lohnsteuerfragen und ähnliches vorbereitet werden müssen. Es ist auch unklar, in welcher Form ein solcher Antrag zu stellen ist. Sind ein Telefonanruf oder eine E-Mail ausreichend? Zudem muss das gesamte Verfahren rechtssicher und mit einer gewissen Bindungswirkung ausgestaltet sein. Wir haben in unserer Stellungnahme deutlich gemacht und gefordert, dass Unternehmen mindestens fünf Jahre an eine ausgeübte Option gebunden sein müssen. Der Bundesrat schlägt sogar sieben Jahre vor.

Neben den vielen Verfahrensfragen tauchen auch inhaltliche Fragen auf. Wie sieht es mit dem Sonderbetriebsvermögen aus? Das ist völlig unklar. Warum wird der eingetragene Einzelkaufmann benachteiligt? Das habe ich trotz der Erklärungsversuche noch nicht verstanden. Warum wird der eingetragene Einzelkaufmann benachteiligt, obwohl er voll ins Risiko geht? Genauso verhält es sich mit der BGB-Gesellschaft.

Schließlich ist die Änderung des Umwandlungssteuergesetzes von ihren Auswirkungen her momentan kaum überschaubar. Insgesamt bin ich mit diesem Gesetzentwurf sehr unglücklich und kann ihn in dieser Form nicht befürworten.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Ich fahre fort mit der Fraktion der SPD. Die nächste Frage stellt Herr Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich müsste Herrn Eigenthaler noch einmal bemühen. Die Gestaltungen sind mitunter schneller als die Gesetzgebung. Ich hätte noch eine Frage zu der Grunderwerbsteuer. Die Option hat ja keine Auswirkung auf die Grunderwerbsteuer. Jetzt habe ich von einer Umgehungsmöglichkeit gehört, wonach man durch Übertragung einer privaten Immobilie auf eine vermögensverwaltende GmbH die Grunderwerbsteuer sparen kann. Können Sie erläutern, wie das funktioniert? Stimmt das? Was halten Sie davon?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Eigenthaler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V..

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Ich glaube, Sie sprechen von einer immobilienverwaltenden Personengesellschaft, bei der eine einzelne Person ihre Immobilien in eine immobilienverwaltende Personengesellschaft einbringt. Wenn Ihnen die Personengesellschaft zu 100 Prozent gehört, so ist dies in aller Regel ein grunderwerbsteuerfreier Vorgang, wenn fünf Jahre lang nichts mehr passiert. Das ist bereits heute geltendes Recht.

Dennoch können Sie einen Vorteil erzielen, wenn jetzt das Optionsmodell eingeführt wird. Ohne Optionsmodell müssen Sie auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der immobilienverwaltenden Personengesellschaften den üblichen Einkommensteuersatz von bis zu 42 Prozent bezahlen. Wenn Sie jetzt als Personenhandelsgesellschaft die



Option ziehen, zahlen Sie lediglich 15 Prozent Kapitalertragsteuer. Grund dafür ist, dass es sich in diesen Fällen um eine Immobilienverwaltung handelt, bei der grundsätzlich keine Gewerbesteuer anfällt. Insofern würde dieses Optionsmodell ein Steuersparmodell begründen, aber nicht bei der Grunderwerbsteuer, sondern bei der Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Auch darum stellt sich für mich die Frage, warum der eingetragene Kaufmann benachteiligt wird. Warum gibt man nicht auch ihm die Möglichkeit, nur 15 Prozent zu bezahlen. Genauso verhält es sich bei der von Ihnen genannten Konstruktion. Während die Einkünfte vorher in der Spitze mit maximal 42 Prozent besteuert wurden, werden sie, sofern die Option gezogen wird, nur noch mit 15 Prozent besteuert. Wenn Sie dann rechtzeitig die Rückoption wählen, sind Sie außerhalb des für Spekulationsgewinne bei Immobilien geltenden 10-Jahres-Zeitraums, sodass Sie alle Vorteile nutzen können. Diese Möglichkeiten sind jedoch keine Fragen der Grunderwerbsteuer, sondern Ausfluss des Optionsmodells.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt der Kollege Güntzler für die CDU/CSU-Fraktion.

Abg **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Ich möchte zunächst Herrn Eigenthaler dafür danken, dass er noch einmal dargestellt hat, was wir genau mit diesem Gesetz erreichen wollen. Wir wollen Rechtsformneutralität, weg von der transparenten Besteuerung mit hohen Steuersätzen hin zu den 15 Prozent.

Meine Frage richtet sich an Frau Dr. Kelm vom Institut der Wirtschaftsprüfer. Wir haben viele Kritikpunkte gehört. Auch habe ich wahrgenommen, dass man noch länger diskutieren müsste. Sollten wir daher lieber abwarten? Oder sollten wir diesen ersten Schritt als Gesetzgeber nicht doch wagen, um einen Einstieg zu bekommen?

Der Kollege Brehm hat das Thema Sonderbetriebsvermögen bereits angesprochen. Hat sich das IDW Gedanken dazu gemacht, wie man dieses Problem lösen könnte, oder muss man das schlicht hinnehmen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Frau Dr. Kelm vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW).

Sve **Dr. Daniela Kelm** (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.): Ich möchte zunächst noch einmal klarstellen, dass ich das Optionsmodell in dieser Form ausdrücklich begrüße, schließlich haben wir hierfür über vier Jahre lang geworben. Ich bin überzeugt, dass es ein richtiger und wichtiger Schritt ist.

Es gibt viele Unternehmen, insbesondere solche, die familien- oder eigentümergeführt sind, die gute Gründe haben, außerhalb des Steuerrechts als Personengesellschaft verfasst zu sein. Diesen Unternehmen gibt man jetzt die Möglichkeit, das einfachere Besteuerungsregime der Körperschaftsteuer zu nutzen. Außerdem ist es eine Annäherung an internationale Standards, und das macht die Personengesellschaften auf dem internationalen Parkett auch wettbewerbsfähiger. Letztlich ist das für den Wirtschaftsstandort Deutschland gerade jetzt wichtig. Wir gehen damit endlich auch einen Schritt in Richtung Rechtsformneutralität, indem wir gleiche unternehmerische Tätigkeiten auch ertragssteuerlich gleich behandeln. Und schließlich würde die Körperschaftsteuer eine Unternehmenssteuer, was ein systematischer und richtiger Schritt ist.

Ich denke auch nicht, dass das Optionsmodell eine „Rosinenpickerei“ darstellt, denn es ist eine Fiktion des Formwandels. Dabei muss man in „den kompletten Apfel beißen“, der eben teilweise auch sauer ist. Ich glaube auch nicht, dass das zu komplex ist und Unternehmen dadurch abgeschreckt werden, diese Option zu ziehen. Vielmehr zieht dieser Gesetzentwurf eine ganz klare Linie, indem er einen Formwechsel fingiert und damit kein neues System schafft, sondern auf einem bestehenden System aufbaut. Viele Fragen sind damit geklärt. Das ist definitiv ein Vorteil. Dies gilt auch für den jetzigen Einsetzungszeitpunkt. Ich möchte schließlich noch auf fünf Punkte eingehen, die ich mitgeben möchte.

Das erste ist der Anwendungszeitpunkt. Wir haben vernommen, er soll möglicherweise nach hinten verschoben werden. Wir würden eher dafür plädieren, dass das Gesetz schon 2022 kommt, weil viele sich bereits damit befassen haben und die Möglichkeiten gerne schon 2022 nutzen möchten.

Das zweite sind die Neugründungs- und Umstrukturierungsfälle. Wenn ein Unternehmen als Personengesellschaft gegründet oder umstrukturiert



wird, sollte die Option mit sofortiger Wirkung gelten. Die Gesellschaft sollte nicht erst noch ein Jahr warten müssen, um die Option als Personengesellschaft ziehen zu dürfen.

Das dritte ist die Nachversteuerung der thesaurierungsbegünstigten Beträge. Das wird für die Personengesellschaft kein Problem sein. Aus unserer Sicht setzt die Nachversteuerungsregelung des § 34a EStG voraus, dass die Personengesellschaft zivil- und steuerrechtlich beendet wird. Da die optierende Gesellschaft zivilrechtlich als Personengesellschaft bestehen bleibt, muss diese Nachversteuerungsregelung auch nicht angewendet werden. Ein anderer Weg wäre, den Nachversteuerungsbetrag auf die fiktive Kapitalgesellschaft übergehen zu lassen und den ausschüttbaren Gewinn nach § 27 KStG zu erhöhen. In keinem Fall sollte den Unternehmen, die vom § 34a EStG Gebrauch gemacht haben, ein Optionshindernis entstehen.

Das vierte sind gewerbesteuerliche Verlustvorträge. Hier möchte ich anregen, dass deren Schicksal geklärt wird. Der § 10a GewStG setzt ja voraus, dass die Unternehmen bestehen bleiben, also Unternehmens- und Unternehmeridentität gegeben sind. Das sollte hier nicht im Wege stehen.

Und schließlich die Frage, ob eine optierende Gesellschaft eine Organgesellschaft sein kann. Das möchte ich nur als Anstoß einmal mitgeben.

Das alles ist aber perspektivisch zu regeln. Heute ist eher wenig zu regeln, weil wir ein bestehendes System haben, auf dem wir aufbauen. Auch für das Sonderbetriebsvermögen gäbe es bei einem jetzigen Formwechsel Lösungen, man bringt es ein oder hält es zurück. Da gibt es Regeln, die man anwenden kann, insofern sehe ich keinen Hinderungsgrund.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt ebenfalls der Kollege Güntzler für die CDU/CSU-Fraktion.

Abg **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an Frau Prof. Dr. Hey. Sie haben die damals umfassenden Diskussionen zum § 4a KStG angesprochen. Diesen Hinweis habe ich dahingehend verstanden, dass man solche Dinge ausgiebig beraten sollte. Würden Sie uns dennoch Mut machen, diesen ersten Schritt zu gehen? Und wenn wir ihn gehen, was müssten wir unbedingt noch ergänzen oder modifizieren?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Frau Prof. Dr. Hey, Universität zu Köln.

Sve **Prof. Dr. Johanna Hey** (Universität zu Köln): Ich kann mich hier Frau Dr. Kelm anschließen. Es ist ein Vorteil der jetzigen Option, dass man sich im Wesentlichen auf bewährte Strukturen der fiktiven Umwandlung beziehen kann. Das ist ein großer Vorteil gegenüber der Option, die man im Jahr 2000 diskutiert hat.

Ich würde mich Frau Dr. Kelm auch dahingehend anschließen, dass das Sonderbetriebsvermögen der sprichwörtliche saure Apfel ist, in den man beißen muss. Das ist in der Systematik der Körperschaftsteuroptionen durchaus richtig. Bezugnehmend auf die Aussagen von Herrn Eigenthaler finde ich, dass man in den Fragen der Ausübung der Option und der Antragstellung nachbessern müsste. Ich denke, dass man einen gewissen Vorlauf benötigt, was den Unternehmen auch durchaus zumutbar wäre. Hier bestünde noch Klarstellungsbedarf, ob man bereits 2022 oder erst 2023 starten sollte. Es besteht ja auch noch das Problem, dass dieses Gesetz dann noch in dieser Legislaturperiode verabschiedet werden müsste. Man würde dann eben gegebenenfalls Nachbesserungen vornehmen müssen.

Ich glaube, einer der zentralen Unterschiede gegenüber der Diskussion von 2000 ist der Einzelunternehmer. Ich verstehe die Beispiele nicht ganz, die hierzu gebracht werden. Der Einzelunternehmer kann auch nach derzeit geltendem Recht relativ einfach von § 34a EStG Gebrauch machen. Der § 34a EStG ist vor allem kompliziert, wenn wir uns mit Mitunternehmerschaften beschäftigen. Das Problem ist vielmehr, dass der § 34a EStG nicht so attraktiv ist wie die Körperschaftsteuer. Ich glaube, dass es richtig ist, den Einzelunternehmer nicht mit einzubeziehen. Wir hätten dann die Schwierigkeit, dass wir Sonderregeln brauchen, weil es beim Einzelunternehmer keine Vermögenstrennung gibt. Das ist eine ganz grundsätzliche Überlegung – worum geht es denn? Es geht doch darum, dass man Unternehmern, die in Unternehmen investieren, die Möglichkeit geben möchte, außerhalb der hohen progressiven Einkommensteuer Thesaurierungsrücklagen zu bilden. Das könnte man für den Einzelunternehmer recht einfach mit einem reformierten § 34a EStG umsetzen.



Ich hatte die Erbschaftsteuer schon angesprochen. Das ist ein wichtiger Punkt, dass man das nicht verbunden hat. Das heißt, Personengesellschaften bleiben Personengesellschaften zum Zwecke der Erbschaftsteuer. Das ist aus meiner Sicht auch sachgerecht, weil die Erbschaftsteuer nicht die Aufgabe hat, Nachbelastungen einer niedrig besteuerten Thesaurierung zu regeln. Insofern hat man es sich jetzt einfacher gemacht.

Beim Thema Ausland sollte man so ehrlich sein und sagen, dass es natürlich neue Qualifikationskonflikte gibt. Es sind aber keine, die wir nicht kennen. Ob es in Summe zu einer Ausweitung von Qualifikationskonflikten kommen wird, ist unklar, da in vielen anderen Staaten Personenhandelsgesellschaften zwingend der Körperschaftsteuer unterliegen.

Was aus meiner Sicht ein gewisses Problem darstellen kann, ist das Thema der Wegzugsbesteuerung. Das könnte ein Hemmschuh sein, weil man sich immer fragen muss, warum sich Personengesellschaften nicht umwandeln. Das hat natürlich auch außersteuerliche Gründe, aber die Wegzugsbesteuerung dürfte hier eine größere Rolle spielen. Das ist zwar nicht Gegenstand der heutigen Anhörung, aber ich glaube, dass man das durchaus zusammen sehen muss. Wenn man sich dann fragt, welche Gesellschaften diese Option ziehen werden, würde ich sagen, dass das eher solche sind, die international tätig sind. Diese haben dann zwar neue Qualifikationskonflikte, aber die Idee, die Mitunternehmerbesteuerung sei einfach, ist ein Irrtum. Gerade DBA-rechtlich ist das Sonderbetriebsvermögen ein Riesenproblem. Hier wäre die Option insbesondere für international operierende Personengesellschaften eine Vereinfachung.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt Herr Glaser für die AfD-Fraktion.

Abg **Albrecht Glaser** (AfD): Ich frage Frau Dr. Wünnemann. Macht es wirklich Sinn, trotz der vielen Probleme und nur, weil die grobe Richtung stimmt, jetzt in das Modell hineinzuspringen? Oder wäre es klüger, diese vielen offenen Fragen mit Sorgfalt abzuklären, ehe man dieses wünschenswerte aber komplizierte Gesetz auf den Weg bringt?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Frau Dr. Wünnemann vom Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI).

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.): Es ist auf jeden Fall gut, dass wir als Wirtschaftsvertreter hierzu befragt werden. Denn ich kann Ihnen versichern, dass diese Fragen seit Jahren in unseren Personenunternehmen diskutiert werden. Es ist sehr wichtig, dass wir die Situation für die Unternehmen verbessern. Wir haben uns auch schon des Öfteren gefragt, ob es gut wäre, die gesamte Option zu haben oder ob nur der § 34a EStG nicht die bessere Lösung wäre. Die Priorität liegt eindeutig auf dem § 34a EStG, also darin, ein bestehendes System zu verbessern, da das deutlich einfacher ist.

Die Aufkommenswirkungen sind begrenzt und sind in dieser Zeit – angesichts der hohen Lasten in der Corona-Krise – auch in Kauf zu nehmen. Dennoch würde ich Ihnen als klare Aussage mitgeben, dass wir die Einführung des Optionsmodells begrüßen. Es darf eben nur nicht die Nachbesserung des § 34a EStG ausschließen und es muss mit den Wirkungen des § 34a EStG verknüpft werden. Das heißt, es darf keine Nachversteuerung ausgelöst werden, das wäre die zentrale Bedingung. Wenn wir das Optionsmodell einführen, müssen wir nachteilige Folgen für die schon thesaurierten Gewinne vermeiden. Die Einführung sollte aber vorgenommen werden. Die Detailfragen können im Nachgang geklärt werden, wenn es ansonsten in dieser Legislaturperiode nicht mehr möglich wäre. Wir würden nicht empfehlen, gar nichts zu tun.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt der Kollege Binding für die SPD-Fraktion.

Abg **Lothar Binding** (SPD): Ich würde gerne noch einmal Herrn Prof. Dr. Schiffers befragen. Finden Sie die konsequente Orientierung des Optionsmodells am Formwechsel gut? Trifft dann die Kritik in Bezug auf Komplexität und Rechtsunsicherheit überhaupt zu? Denn der Formwechsel ist im Grunde eine bekannte Sache.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Schiffers von der RWTH Aachen University.

Sv **Prof. Dr. Joachim Schiffers** (RWTH Aachen University): Aus meiner Sicht ist die konsequente Orientierung an den Regeln des Formwechsels sehr positiv zu sehen. Das ist auch heute schon mehrfach angeklungen. Ich kann das nur unterstützen. Man sollte hier kein weiteres Sonderrecht schaffen.



Das hat aus meiner Sicht ganz klar den Vorteil, dass bei Ausübung der Option für den Steuerpflichtigen zunächst absehbar ist, was genau passiert; und zwar mit allen positiven und negativen Werten. Dadurch wird es planbar. Es ist aber auch für die Finanzverwaltung planbar, da es nicht anders als ein tatsächlicher Formwechsel ist. Insofern hat das sehr viele Vorteile. Des Weiteren haben wir mit dem tatsächlichen Formwechsel ein eingespieltes System, das durchaus auch Regelungen gegen Missbrauch vorsieht. Ich möchte insoweit auf § 22 UmwStG hinweisen, der im Grundsatz eine Nachlauffrist vorsieht, die hier dem Grunde nach mittelbar greift. Das sind genügend Bausteine, die auch schon erprobt wurden.

Das darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass man generell in puncto Formwechsel bei einigen Punkten genau hinschauen muss. Das ist einmal der Punkt, den auch Frau Dr. Kelm und Frau Dr. Wünnemann schon angesprochen haben - die zwangsweise Nachversteuerung. Diese sollte aus meiner Sicht mit herausgenommen und insoweit beseitigt werden. Das ist in keiner Weise systemgerecht. In § 34a EStG wurde politisch gewollt nachversteuert. Jetzt geht man in das Parallelsystem der Körperschaftsteuer. Dann macht es aus meiner Sicht keinen Sinn, eine Nachversteuerung durchzuführen. Stattdessen müssen diese Beträge in das System der Körperschaftsteuer mitgenommen werden. Das ist aus meiner Sicht unproblematisch möglich.

Daneben sollte man die Problematik des Sonderbetriebsvermögens, die ohne Zweifel besteht, insoweit aufgreifen, dass man die restriktive Auffassung zu Fragen der Vorabausgliederung von Sonderbetriebsvermögen in separate Gesellschaften aufgibt. Das ist ein Problem, das sich generell bei jedem tatsächlichen Formwechsel stellt, nicht nur bei der Option. Damit würde man viel Positives bewirken. Es geht kein Steuersubstrat verloren, und es liegt auf der Linie der Rechtsprechung.

Das darf aber nicht so verstanden werden, dass die Option selber ein völlig unproblematischer Vorgang ist. Das hat dann aber nichts mehr mit dem Steuerrecht zu tun, sondern das sind dann Strukturüberlegungen, die eine Gesellschaft anstellen muss. Hier bedarf es umfangreicher Beratungen und Überlegungen. Am Ende geht es um eine Abwägung der jeweiligen Vor- und Nachteile im Einzelfall. Da kann man teilweise auch steuerlich

nicht mehr gegenwirken, das ist eben je nach Fallkonstellation unterschiedlich. Gegebenenfalls muss auch der Gesellschaftsvertrag gewisse Dinge vorsehen, um die Option abzusichern.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Vielen Dank. Ich habe das so verstanden, dass die konsequente Orientierung am echten fiktiven Formwechsel keine „Extra-Würste“ für die Sonderbetriebsvermögen begründen würde. Brauchen wir das denn überhaupt, wenn man sich den Vorschlag von Herrn Prof. Dr. Jarass anschaut? Ist der Vorschlag nicht besser als der jetzt diskutierte?

Sv **Prof. Dr. Joachim Schiffers** (RWTH Aachen University): Ehrlich gesagt, finde ich den Vorschlag sehr kompliziert. Wir greifen damit sehr tief in den Bereich der Mitunternehmerbesteuerung ein. Wir arbeiten dort wieder sehr stark mitunternehmerbezogen, was die Sache sehr kompliziert macht. Das Optionsmodell hingegen ist ein vergleichsweise einfaches System, das Körperschaftsteuerrecht ist einfach. Ich glaube jeder, der schon einmal mit einer großen Personengesellschaft gearbeitet und einen Feststellungsbescheid im Umfang von 50 oder 100 Seiten bekommen hat, wird wissen, wovon ich bei der Kompliziertheit der Besteuerung von Personengesellschaften spreche. Das wird mit dem Gesetzesvorschlag vermieden.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt der Kollege Güntzler für die CDU/CSU-Fraktion.

Abg **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine Fragen richten sich an Frau Dr. Wünnemann vom Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI). Zum einen zu der Einführung der Einlage-Lösung nach § 14 KStG. Ich habe vernommen, dass im Wesentlichen alle Sachverständigen das so begrüßen. Beim BDI und der Achter-Runde habe ich jedoch Abweichendes gelesen. Von daher würde ich Ihnen die Möglichkeit geben, das hier noch einmal zu begründen.

Intern ist in der Koalition diskutiert worden, ob man die Anschaffungsfristen in § 6b EStG und die Investitionsfristen in § 7g EStG nicht nochmals verlängern sollte, ebenso die Abgabefristen für die Steuererklärungen für das Jahr 2020. Vielleicht könnte Sie am Ende auch darauf kurz eingehen.



Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Fragen richten sich an Frau Dr. Wünnemann vom Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI).

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.): Wir sehen die Nachbesserung bei der Einlage-Lösung bei der ertragsteuerlichen Organschaft in der Tat sehr kritisch. Es sollte dringend überdacht werden, ob man das wirklich so regelt. Es ist hier ein Umstellungsaufwand von 25 Minuten pro Unternehmen angegeben worden, das ist vollkommen unrealistisch und definitiv nicht ausreichend. Seitens der Unternehmen wird sogar bezweifelt, ob sich der bürokratische Aufwand überhaupt verringert, es entsteht eigentlich ein Mehraufwand. Die unterschiedliche Handhabung in der Steuerbilanz einerseits und der Handelsbilanz andererseits würde durch diese Neuregelung nicht aufgehoben werden, sodass allenfalls der Aufwand bei der Erstellung der Steuerbilanz umgeschichtet würde. Es wären Schulungen und Umstellungsaufwand erforderlich für letztlich eher kosmetische Vorteile. Zudem bestehen noch Unsicherheiten, zum Beispiel, wie bei mittelbaren Organschaften zu verfahren ist. Soviel zum Aufwand dieser Änderung.

Inhaltlich wird auch die geplante Übergangsregelung sehr kritisch gesehen. Wir sind der Ansicht, dass auf die Pflichten der Auflösung bisheriger Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 KStG verzichtet werden sollte. Die eingeführte Zehntel-Regelung ist eher eine Stundung, die nichts am definitiven Charakter der Besteuerung ändert, obgleich ein Organgeschäft gar nicht verkauft wurde. Insofern sind wir davon überzeugt, dass man das System des organchaftlichen Ausgleichspostens – was von Unternehmen seit Jahren und Jahrzehnten praktiziert wird – beibehält. Die Einlage-Lösung sollte das nicht ersetzen. Ebenfalls sollte auf die verpflichtende Auflösung der bisher gebildeten Ausgleichspostens bei den Unternehmen verzichtet werden. Wir sehen also die gesamte Regelung sehr kritisch.

Zu der anderen Frage mit den Fristen: Das ist selbstredend, dass wir die Verlängerungen der Erklärungsfristen, die wegen der Pandemie bereits verlängert wurden, unterstützen. Wir befinden uns nach wie vor im Lockdown. Wir sind sehr dankbar dafür, dass die Fristen bereits verlängert wurden und es ist nur konsequent, dies für alle Themen zu tun. Das gilt für die Frist des § 7g EStG aber auch

des § 6b EStG, um schädliche Wirkungen für die Unternehmen zu verhindern. Gerade kleine und mittelständische Unternehmen sind hiervon betroffen.

Abg **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Vielen Dank. Ich würde die verbleibende Minute dazu nutzen, Herrn Prof. Dr. Schiffers zu befragen. Er begrüßt nämlich diese Einlage-Lösung und sagt, sie führt zu einer deutlichen Vereinfachung.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die zweite Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Schiffers von der RWTH Aachen University.

Sv **Prof. Dr. Joachim Schiffers** (RWTH Aachen University): Diese Probleme sind nicht neu, und es gibt sicherlich genügend Experten, die auch das jetzige System beherrschen. Die Einlage-Lösung ist jedoch deutlich einfacher. Ich glaube, da gibt es auch keine großen Diskussionspunkte. Frau Dr. Wünnemann hat richtigerweise angemerkt, dass der Umstieg auf das neue System nicht unproblematisch sein dürfte. Man könnte deswegen überlegen, ob man hier eine längere Frist vorsieht, in der Differenzen der Besteuerung unterzogen werden.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage darf ich erneut für die Fraktion der FDP stellen. Ich frage noch einmal Herrn Rothbart vom Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V. Es sind bereits viele Kritikpunkte genannt worden. Insbesondere Herr Eigenthaler hat die hinsichtlich des Verfahrens kritischen Punkte – beispielsweise zu den Fristen und Anträgen – aufgezeigt. Hintergrund ist, dass wir eine rechtsformneutrale Besteuerung anstreben. Wir hatten vorhin auch am Rande erwähnt, dass es auch noch Probleme mit der Gewerbesteuer gibt. Meine Fraktion hat einen eigenen Antrag eingebracht. Vielleicht könnten Sie dazu kurz Stellung nehmen.

Sv **Carsten Rothbart** (Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V.): Wir haben schon von Frau Dr. Wünnemann und anderen Sachverständigen gehört, dass das Prinzip der rechtsformneutralen Besteuerung ein zentrales Anliegen der deutschen Wirtschaft ist. § 34a EStG ist aus unserer Sicht hier mit einzubeziehen. Der vorliegende Entwurf ist seit vielleicht zehn Jahren die erste Reform, die diesen Namen auch verdient. Die Welt ist nicht stehen geblieben. Daher ist nicht nur dieser Aspekt bei den Reformüberlegungen in den Blick zu nehmen. Die Gesamtproblematik geht weit darüber hinaus.



Die Gewerbesteuer ist ein Fremdkörper. In vielen Rechtsordnungen gibt es sie gar nicht. Wir kämpfen an ganz vielen Stellen mit der Gewerbesteuer, von daher wäre hier dringender Verbesserungsbedarf zu erkennen. Zum einen besteht die Frage der Substanzbesteuerung, die durch die Hinzurechnungstatbestände immer wieder droht. Das trifft vor allem in den Krisenzeiten den einen oder anderen Betrieb. Hier sollte man zumindest kurzfristig für Entschärfungen sorgen. Der § 10a GewStG – die Frage des Verlustrücktrages – ist nicht adressiert worden. Ganz unabhängig davon ist das Handwerk auch mit § 10d EStG nicht zufrieden. Dies gilt zumindest bezüglich dessen, was die Erhöhung der Beträge und nicht die Ausdehnung des Rücktragzeitraums betrifft.

Darüber hinaus muss aber grundsätzlich die Frage gestellt werden, ob eine Unternehmenssteuerreform mit Abschaffung der Gewerbesteuer und der Einführung eines Zuschlag-Modells als kommunaler Wirtschaftssteuer nicht angebracht wäre. Diese Dinge müssen mit gedacht werden. Wir machen hier gerade nur das absolute Minimalprogramm, was aus unserer Sicht zu wenig ist. Vor allem, weil der § 34a EStG nicht mit gedacht wird. Der Blick sollte also weit über das hinausgehen, was momentan vorliegt.

Es besteht auch noch die ungeklärte Frage der Mindeststeuergrenze im AStG von 25 Prozent. Hierbei geht es nicht um Forderungen nach Steuersenkungen, sondern um Fragen des Wirtschaftsstandorts und des Bürokratieaufwands, weil wir bei diesem Steuersatz in die AStG-Prüfung hineinlaufen. Im Übrigen ist auch die Differenz des Körperschaftsteuersatzes von 15 Prozent zur Mindeststeuergrenze von 25 Prozent bei der Hinzurechnungsbesteuerung zumindest erklärungsbedürftig. Nach unserer Ansicht sogar dringend reformbedürftig.

Wir sagen also, dass der hier getätigte Schritt selbst für das angestrebte Ziel - noch zu klein ist. Darüber hinaus gibt es insbesondere im Unternehmenssteuerrecht in Deutschland einen Reformstau, den wir angehen sollten. Mir ist bewusst, dass das zum Ende der Legislaturperiode kaum noch umzusetzen ist. Aber man muss auch mal den Blick darüber hinaus wagen und den Finger in die Wunde legen.

Bitte lassen Sie mich noch einen Punkt beim Optionsmodell ansprechen, der von den Steuerberatern

an uns herangetragen worden ist. Das Problem besteht bei der Buchhaltung. Personengesellschaften sind grundsätzlich buchführungspflichtig und müssen eine Handelsbilanz nach Personengesellschaftsregeln erstellen. Nun stellt sich die Frage: Können sie für die Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung im Rahmen des Optionsmodells eine Überleitungsrechnung nach § 60 EStDV machen, oder ist hierfür grundsätzlich eine zweite Bilanz zu erstellen? Das hat die Steuerberaterkammer in ihrer Stellungnahme auch noch einmal ausgeführt, denn dann müsste man Überleitungsrechnungen gemäß der Steuer für Körperschaften machen. Kann man das im Rahmen des § 60 EStDV wirklich machen? Dieser Punkt muss noch geklärt werden.

Zum anderen besteht auch die Frage, ab wann man das Optionsmodell nutzen kann. Es steht im Entwurf, dass das Gesetz am 01.01.2022 in Kraft tritt. Wenn das Geschäftsjahr gleich dem Wirtschaftsjahr ist, muss die Erklärung vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres erfolgen. Können Sie noch in diesem Jahr die Option erklären, bevor das Gesetz eigentlich in Kraft getreten ist? Das ist eine entscheidende Frage dafür, wann das Gesetz Anwendung finden kann. Das möchte ich noch mit auf den Weg geben. Sie sehen, dass hier noch eine ganze Reihe an offenen Fragen existiert. Mit Blick auf den Kalender möchte ich sagen, dass es höchste Eisenbahn ist. Die Umsetzung bedarf einer großen Kraftanstrengung aller Beteiligten, wobei die Kraftanstrengung auch den § 34a EStG beinhalten sollte.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt der Kollege Cezanne für die Fraktion DIE LINKE.

Abg **Jörg Cezanne** (DIE LINKE): Ich möchte gerne zwei Fragen stellen. Die erste geht an Herrn Eigentümer von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft. Der Gesetzentwurf sieht vor, dass die Umwandlung von Körperschaften nicht nur für in der Europäischen Union und im europäischen Wirtschaftsraum ansässige Unternehmen, sondern auch für Drittstaatsgesellschaften möglich sein soll. Wie bewerten Sie diese Regelung und wie ordnen Sie sie ein?

Die zweite Frage geht an Herrn Prof. Dr. Jarass. Sie schreiben in Ihrer Stellungnahme, dass die vorgesehene Option neue Gestaltungsmöglichkeiten zur Steuervermeidung eröffnet. Sie sprechen auch an,



dass die Streichung des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungskursschwankungen Möglichkeiten zur Steuergestaltung eröffnet. Können Sie das vielleicht noch ein bisschen konkreter ausführen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die erste Frage richtet sich an Herrn Eigenthaler von der Deutschen Steuergewerkschaft.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuergewerkschaft e.V.): Ich muss gestehen, dass ich etwas zusammengezuckt bin, als ich diesen Änderungsvorschlag gelesen habe. Ich habe mich gefragt, was das denn jetzt für ein Harakiri-Vorhaben werden soll. Als die Regelung ursprünglich geschaffen wurde, ging man ganz bewusst von einer nur europaweiten Regelung aus. Das deckt sich auch mit den Prinzipien eines gemeinsamen Marktes.

Warum man jetzt – aus meiner Sicht ohne Not und ohne, dass man die Folgen richtig überblickt – das auf Drittstaaten ausweitet, ist mir wirklich nicht klar. Ich glaube, dass auch eine Expertenrunde nicht verlässlich sagen könnte, welche Auswirkungen das letztlich auf Gestaltungsmodelle und das Steueraufkommen im Allgemeinen hat. Von daher bin ich der Meinung, dass das nochmal gut diskutiert werden muss. Ich halte es für richtig, dass man den europäischen Raum – insbesondere natürlich die EU – mit einbezieht. Das ist insoweit auch Ausfluss der Verträge. Für eine solche Drittstaatenregelung kann ich die Hand jedoch nicht reichen, weil ich und viele andere nicht überblicken, welche konkreten Auswirkungen das hat. Ich befürchte, dass hier einige Wenige davon profitieren und dass es Wertungswidersprüche zu dem erst jüngst diskutierten Gesetz zur Steueroasen-Abwehr geben kann. Hier muss man wirklich schauen, dass die Dinge aufeinander abgestimmt sind. Für mich ist das ein Schnellschuss.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die zweite Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Jarass von der Hochschule RheinMain Wiesbaden.

Sv **Prof. Dr. Lorenz J. Jarass** (Hochschule RheinMain Wiesbaden): Ich kann mich Herrn Eigenthaler nur anschließen. Das Umwandlungssteuergesetz ermöglicht doch im Grundsatz, dass ein Unternehmen seine Rechtsform ändern kann, ohne dass dadurch Steuerbelastungen verursacht werden. Zum Beispiel, dass eine Personengesellschaft zu

einer Kapitalgesellschaft aufgespalten oder verschmolzen werden kann. Bisher mussten Unternehmen, die die Vorteile dieses Umwandlungssteuergesetzes nutzen wollten, Sitz und Ort ihrer Geschäftsleitung in der Europäischen Union haben, bei natürlichen Personen ihren ständigen Aufenthalt. Zukünftig soll das nicht mehr erforderlich sein. Das wird in dem Entwurf mit einer – ich zitiere – „Globalisierung der für die Umwandlung von Körperschaften maßgeblichen Teil des Umwandlungssteuergesetzes“ erläutert.

Ich würde eher sagen, das ist keine Globalisierung der maßgeblichen Anteile des Umwandlungssteuergesetzes, sondern eine wesentliche Erleichterung für Steuergestaltungen und Steuerumgehung. Diese Änderung ist ein Freibrief für erleichterte Steuergestaltungen, weil dadurch global Firmenstrukturen ohne dadurch verursachte Steuerbelastungen geändert werden können. Zudem kann dann die deutsche Steuerverwaltung noch weniger als bisher die korrekte Umsetzung des Umwandlungssteuergesetzes prüfen. Für die im Gesetzentwurf vorgesehene Änderung gibt es meines Erachtens keine Notwendigkeit. Wer von den Vorteilen des Umwandlungssteuergesetzes auch für Drittlandsfirmen profitieren will, der muss eben Sitz und Ort der Geschäftsleitung in die Europäische Union verlegen. Wer das nicht will, der kann dann auch nicht von den Vorteilen des Umwandlungssteuergesetzes profitieren.

Bezüglich der angesprochenen Währungsschwankungen bei Gesellschafterdarlehen ist es relativ einfach. Die Steuergestaltung geschieht dadurch, dass Währungskursverluste durch Rückzahlungen der Gesellschafterdarlehen realisiert werden. Währungskursgewinne werden hingegen nicht realisiert und bleiben damit dauerhaft unbesteuert.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt der Kollege Güntzler für die Fraktion der CDU/CSU.

Abg **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Es geht übrigens nicht nur um realisierte Verluste, aber das ist eine andere Frage. Meine Frage geht noch einmal an Frau Dr. Kelm vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) und bezieht sich auch auf die Änderungen zur Umwandlung im Steuergesetz. Wir haben gerade von meinem Vorredner gehört, dass das zu weit gehe. Ich habe das IDW so verstanden, dass es noch nicht weit genug gehe.



Vielleicht können Sie dazu noch etwas sagen und, wenn die Zeit noch reicht, eventuell auch die Einlage-Lösung thematisieren.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Frau Dr. Kelm vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW).

Sve **Dr. Daniela Kelm** (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.): In der Tat halten wir die Anpassungen im Umwandlungssteuerrecht in jedem Fall für sehr begrüßenswert. Es ist richtig, die Globalisierung im Umwandlungssteuerrecht zu berücksichtigen, weil wirtschaftlich sinnvolle Strukturierungen eben keine Landesgrenzen kennen. Man muss bei Unternehmen nicht immer den Steuerhinterzieher sehen, sondern auch den, der einfach wirtschaftlich sinnvolle Gestaltungen unternimmt. Deswegen ist es richtig, dass steuerneutrale Umwandlungen von Körperschaften unter den Voraussetzungen des § 1 Absatz 1 UmwStG nicht mehr nur in EU- und EWR-Fällen möglich sein sollen, sondern eben auch in Drittstaaten-Fällen. Insofern ist die Streichung des § 1 Absatz 2 UmwStG ein wirklich guter Schritt.

In der Tat reicht uns diese Streichung aber noch nicht aus, denn alle Umstrukturierungsfälle des § 1 Absatz 3 UmwStG – insbesondere die Einbringung und der Anteilstausch – sind steuerneutral weiterhin nur in EU- und EWR-Fällen möglich. Eine echte Globalisierung des Umwandlungssteuergesetzes verlangt aber, für alle Umstrukturierungsfälle – also auch für die Einbringung und den Anteilstausch – eine Steuerneutralität zu ermöglichen. Warum bleibt der Regierungsentwurf hier auf halber Strecke stehen? Er begründet diese Halbherzigkeit selbst mit einer kryptischen Aussage, nämlich „dass von einer Globalisierung auch der Regelungen zur Einbringung und zum Anteilstausch abgesehen wird, weil eine einheitliche Regelung mit Einschränkungen für Einbringende aus EU- und EWR-Staaten gegenüber der geltenden Rechtslage verbunden wären.“

Warum sollten aber EU-Einbringende schlechter gestellt sein, wenn die für sie geltenden Regeln auch für Drittstaaten-Einbringende gelten? Die Antwort hierauf ist wohl, dass man die Ausdehnung der geltenden Regeln auf Drittstaaten offenbar mit der Schaffung eines Entstrickungsbesteuerungsrechts kombinieren möchte. Wir lesen in dieser nebulösen Aussage in der Gesetzesbegründung die

Ankündigung, die nicht vorhandene aber oft reklamierte Entstrickungslücke des SEStEG schließen zu wollen. Von einem solchen Vorhaben ist aus unserer Sicht dringend abzuraten, denn es gibt keine Entstrickungslücke im Fall der Einbringung. Wenn zum Beispiel ein Franzose Betriebsvermögen in eine deutsche Kapitalgesellschaft einbringt, erhält er Anteile an der Gesellschaft und an diesen Anteilen hat Deutschland kein Besteuerungsrecht, da die Besteuerung Frankreich zusteht. So regelt es das DBA mit Frankreich entsprechend Art. 13 Abs. 5 OECD-Musterabkommen. Der Anteil war also nie in Deutschland verstrickt und kann demnach auch nicht entstrickt werden; von einer Lücke ganz zu schweigen. Es besteht somit gar kein Hinderungsgrund für eine Globalisierung des Umwandlungssteuergesetzes auch für diese Einbringungsfälle. Im Gegenteil, aus unserer Sicht besteht sogar die Pflicht, Steuerneutralität auch für Drittstaaten-Fälle zu erlauben, also den § 1 Abs. 4 UmwStG ebenfalls zu streichen, denn diese Norm ist unseres Erachtens europarechtswidrig. Der EuGH hat in seinem DMC-Urteil aus dem Jahr 2014 deutlich gesagt, dass der Ausschluss von Drittstaaten-Gesellschaftern von der Möglichkeit einer steuerneutralen Einbringung ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit ist.

Im Ergebnis: Die angedachte Globalisierung ist aus unserer Sicht ein richtiger Schritt, sollte aber nicht nur einen Teil von Umstrukturierungsfällen erfassen. Vor allem die Einbringung von Drittstaaten-Gesellschaftern sollte ebenfalls steuerneutral möglich sein, dann wären wir an dieser Stelle auch wieder europarechtskonform.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt Kollege Dr. Bayaz für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN.

Abg **Dr. Danyal Bayaz** (B90/GR): Meine Frage geht an Herrn Rothbart vom ZDH. Ich würde ihn gerne noch einmal fragen, ob es mit Bezug auf die mögliche Reform der Begünstigung bei der Thesaurierung eine Präferenz für die Ausgestaltung gibt. Hier würde mich auch die Bewertung der Ausgestaltung von Herrn Prof. Dr. Jarass durch den ZDH interessieren. Des Weiteren die Frage, ob Sie auch die Bewertung von Frau Dr. Wünnemann teilen, wonach eine Reform des § 34a EStG dem Optionsmodell vorgezogen werden sollte. Zum Schluss noch ganz grundsätzlich: Was sind aus Ihrer Sicht



die kritischsten Punkte beim vorgelegten Optionsmodell, die die größte Rechtsunsicherheit erzeugen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herrn Rothbart vom ZDH.

Sv **Carsten Rothbart** (Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V.): Fangen wir vielleicht hinten an: Das Optionsmodell ist meines Erachtens zumindest in der Breite für den Mittelstand kein sehr wirksames Modell, das hatte ich vorhin schon ausgeführt. Das sagt die Gesetzesbegründung im Prinzip selbst aus. Von daher wäre mindestens eine verbesserte Thesaurierungsbesteuerung beim § 34 EStG zwingend. Damit könnte man die rechtsformneutrale Besteuerung besser erreichen, als isoliert mit dem Optionsmodell und dem unveränderten § 34a EStG-Modell, mit all den bekannten Schwächen. Wir wissen durch eine Kleine Anfrage der FDP, wie viele Unternehmen die Thesaurierungsbesteuerung nutzen können, das sind im Jahr 2018 ca. 6 000 gewesen. Es zeigt sich also, dass das kein Erfolgsmodell gewesen ist und es einer Änderung bedarf.

Was sind nun die größten Hindernisse für das Optionsmodell? Ich meine, dass sehr wenig Zeit verbleibt, um die Vielzahl an Fragen, die auch heute thematisiert wurden, rechtssicher zu klären. Herr Eigenthaler hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung das Ganze abwickeln muss. Auch die betroffenen Steuerberater müssen sich darauf einstellen. Es bedarf also einer unglaublichen Kraftanstrengung, diese Fragen kurzfristig zu klären. Der Bund und die Länder müssen sich zur Abfassung von BMF-Schreiben zusammensetzen. Ob die offenen Fragen in der verbleibenden Zeit wirklich in der nötigen Tiefe beantwortet werden können, erscheint mir zweifelhaft. Dafür ist eine intensive Beteiligung auch der Wirtschaft notwendig.

Zum letzten Punkt, der Thesaurierungsbesteuerung: Wir werben als Wirtschaftsverbände der so genannten Achter-Runde – genauso wie die meisten anderen Wirtschaftsverbände – seit Jahren darum, dass die sehr schnell erkannten Fehler in § 34 EStG behoben werden. Zusammengefasst ist § 34a Abs. 6 EStG für die Optionserklärung eine große Hürde. Selbst Unternehmen, die das Modell nutzen möchten und in der Vergangenheit die Thesaurierungsbesteuerung genutzt haben, besteht hier

eine große Hürde. Das müsste angegangen werden. Hierzu gab es auch heute einige Vorschläge. Ansonsten ist die Verwendungsreihenfolge in § 34a EStG aus meiner Sicht ein wichtiger Punkt, der kurzfristig angegangen werden sollte. Genauso verhält es sich mit der Frage der Vorauszahlungen. Auch das wäre aus meiner Sicht eine der kurzfristig zu ergreifenden Maßnahmen, die kein Hexenwerk und leicht zu bewerkstelligen sind. Das könnte bereits deutliche Erleichterungen bringen.

Das Modell von Herrn Prof. Dr. Jarass kann ich ehrlicherweise noch nicht abschließend bewerten, da ich es bisher nur durch seine heutige Darstellung kenne. Der Weg, den er aufzeigt, entspricht schon den Gedanken der Thesaurierungsbesteuerung. Eine abschließende Beurteilung muss ich aber zurückstellen, weil ich es dafür intensiver lesen müsste. Ansonsten wäre das jetzt ein absoluter Schnellschuss. Das, was ich heute vernommen habe, geht aber aus meiner Sicht in die richtige Richtung. Man müsste sich die Details noch einmal genauer ansehen und sie bewerten, denn die Tücken liegen eben meistens im Detail und dem will ich nicht vorgreifen. Einer Annäherung an die rechtsformneutrale Besteuerung durch Verbesserung der Thesaurierungsbesteuerung stehen die Wirtschaft und der ZDH aber an sich sehr offen gegenüber.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die letzte Frage in dieser Anhörung stellt der Kollege Binding für die SPD-Fraktion.

Abg **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich möchte noch einmal Herrn Prof. Dr. Schiffers befragen. Wie sehen sie die Wirkungen der Anwendung des Trennungsprinzips bei den Ertragsteuern auf die optierende Personengesellschaft? Sehen Sie ein Problem darin, dass sich die Option auf die anderen Steuerarten wie die Grunderwerbsteuer, Erbschaftsteuer, Schenkungssteuer usw. nicht auswirkt? Vielleicht können Sie das noch einmal reflektieren.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Schiffers von der RWTH Aachen University.

Sv **Prof. Dr. Joachim Schiffers** (RWTH Aachen University): Vielleicht fange ich mit dem zweiten Punkt an. Die Option soll sich auf die Ertragsteuern beschränken. Das halte ich für richtig. Die Option setzt eine Trennung zwischen beiden Ebenen voraus, und das ist in den anderen Steuergesetzen,



insbesondere in der Grunderwerbsteuer und in der Erbschaftsteuer so nicht angelegt. Es wäre damit also nicht kompatibel, zumal die Grunderwerbsteuer und die Erbschaftsteuer auch sehr stark an das Zivilrecht anknüpfen. Insoweit wäre dort eine solche Option fehl am Platz. Ich halte es deshalb für gut, dass die Option auf die Ertragsteuern beschränkt bleibt, so wie es der Gesetzesentwurf vorsieht.

Im Übrigen ist dann die Anwendung des Trennungsprinzips eine ganz konsequente Folge, die die Option nach sich zieht. Das halte ich im Grundsatz für vollkommen richtig, mit welcher Konsequenz hier vorgegangen wird. Natürlich muss man in der Praxis dann sehen, wie man das abbildet, beispielsweise im Gesellschaftsvertrag und in ähnlichen Dingen. Das hat dann entsprechende Auswirkungen auf die Gewinnverwendungsentscheidungen und die entsprechenden Prozesse in der Gesellschaft. Das ist aber eine Frage der Anwendung und keine steuerliche Frage, die sich da stellt. Ansonsten ist die Anwendung des Trennungsprinzips auch bei Leistungsbeziehungen ganz konsequent. Das gilt auch für die Abgrenzungsfragen, die sich stellen, und gegebenenfalls auch für die Eingriffsinstrumente wie die verdeckte Gewinnausschüttung und die verdeckte Einlage. Aber das ist eine konsequente Folge, und ich glaube, bei den betroffenen Unternehmen ist das auch alles handhabbar.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Noch eine etwas andere Frage: Die siebenjährige Behaltensfrist bezieht sich ja auf die Anteile an der fiktiven Kapitalgesellschaft. Jetzt wird kritisiert, dass das zu einer faktischen siebenjährigen Rückoptions-Sperre führt. Sehen Sie das auch so?

Sv **Prof. Dr. Joachim Schiffers** (RWTH Aachen University): Ja, das ist natürlich so. Ich sehe das aber nicht als wirklichen Hinderungsgrund. Die Optionslösung ist aus meiner Sicht keine Option, die man jährlich neu prüft und auslegt. Das ist eine grundlegende Überlegung, die ein Unternehmen trifft und die mittelfristig getroffen wird. Von daher ist das in aller Regel kein Hinderungsgrund.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Wir sind damit am Ende der heutigen Anhörung. Ich darf mich ganz herzlich bei allen Sachverständigen bedanken, die uns mit ihrer Expertise heute zur Verfügung gestanden haben. Ich darf Ihnen jetzt allen eine schöne Woche wünschen. Bleiben Sie bitte gesund. Noch ein Terminhinweis an die Kolleginnen und Kollegen: Der Finanzausschuss am Mittwoch beginnt bereits um 08:00 Uhr, bitte daran denken!

Wie sehen uns dann wieder. Allen, die noch nicht in Berlin sind, wünsche ich eine gute Anreise, Ihnen noch eine schöne Woche und bleiben Sie gesund. Auf Wiedersehen.

Schluss der Sitzung: 15:04 Uhr

Katja Hessel, MdB
Vorsitzende



- Anlagenverzeichnis -

- Anlage 1:** Stellungnahme des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e.V.
- Anlage 2:** Stellungnahme der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V.
- Anlage 3:** Stellungnahme von Frau Prof. Dr. Johanna Hey, Universität zu Köln
- Anlage 4:** Stellungnahme vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
- Anlage 5:** Stellungnahme von Herrn Prof. Dr. Lorenz J. Jarass, Hochschule RheinMain Wiesbaden
- Anlage 6:** Stellungnahme von Herrn Prof. Dr. Joachim Schiffers, RWTH Aachen University

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN
E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

29. April 2021

Frau
Katja Hessel, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) anlässlich der Anhörung am 3. Mai 2021

Sehr geehrte Frau Hessel,

das Ziel der Bundesregierung, das Körperschaftsteuerrecht zu modernisieren, ist richtig, denn die letzte grundlegende Reform des Unternehmensteuerrechts in Deutschland liegt nunmehr bereits weit über zehn Jahre zurück. Vor diesem Hintergrund hätten sich die betroffenen Unternehmen einen früheren Beginn des Gesetzgebungsverfahrens und damit mehr Zeit für eine umfassende Folgenabschätzung so weitreichender Änderungen gewünscht.

Das mit dem vorliegenden Gesetz angestrebte Ziel einer Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung greift eine langjährige Forderung der Wirtschaft auf. Die vorgeschlagene Option für Personengesellschaften, sich nach den Regeln des Körperschaftsteuerrechts besteuern zu lassen,

eröffnet Unternehmen einen Weg, eine Steuerbelastungsgleichheit unterschiedlicher Rechtsformen zu erreichen. Der vorliegende Gesetzentwurf sollte aus unserer Sicht allerdings weiter gefasst und an einigen Punkte verbessert werden.

Die Einführung einer Option allein für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften lässt weite Teile der Wirtschaft – und hier insbesondere der mittelständischen Unternehmen – außen vor. Insoweit sehen wir noch dringenden Nachbesserungsbedarf, um eine möglichst breite Akzeptanz des Reformvorhabens zu gewährleisten. So sollten Einzelunternehmen und Gesellschaften bürgerlichen Rechts nicht von der Option ausgeschlossen werden. Für einen solchen Ausschluss gibt es aus unserer Sicht keine systematischen oder wirtschaftlichen Gründe.

Eine weitere Hürde für die Nutzung der Option dürfte die bisher vorgesehene vollständige Nachversteuerung eines etwaigen nachversteuerungspflichtigen Betrages nach § 34a EStG sein. Hierauf sollte verzichtet werden, da es sich lediglich um einen fiktiven und nicht um einen tatsächlichen Formwechsel handeln soll – zumal ja dann etwaige Entnahmen auf Ebene der Anteilseigner als fiktive Dividendeneinnahmen ohnehin der Besteuerung unterliegen.

Ein weiteres Problem stellt aus Sicht der Wirtschaft die Regelung zu den Sonderbetriebsvermögen dar. Wir empfehlen, die Option auch dann zu ermöglichen, wenn das etwaige Sonderbetriebsvermögen nicht vorher in die Gesellschaft eingelegt wird. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat hierzu vorgeschlagen, das Sonderbetriebsvermögen solange weiterhin steuerverstrickt zu behandeln, bis ein auflösendes Ereignis eintritt, wie z. B. der Verkauf des Sonderbetriebsvermögens. Die Regeln zur Betriebsaufspaltung könnten die Blaupause für einen sinnvollen Lösungsvorschlag sein.

Unabhängig von den aus unserer Sicht noch erforderlichen Nachjustierungen sollte der Gesetzentwurf mit Blick auf sein Ziel der Belastungsneutralität unterschiedlicher Rechtsformen dringend um eine Verbesserung der sogenannten Thesaurierungsrücklage nach § 34a EStG ergänzt werden. Die Rücklage wird derzeit nach Angaben der Bundesregierung lediglich von gut 6.000 Unternehmen genutzt (Antwort vom 6.12.2018 auf die kleine Anfrage der FDP-Bundestagsfraktion, BT-Drucksache 19/6308, Antwort auf Frage 22). Die Akzeptanz und die praktische Anwendbarkeit dieses wichtigen Elements einer rechtsformneutralen Besteuerung dürften schon durch folgende Maßnahmen deutlich erhöht werden: Die Verwendungsreihenfolge bei der Entnahme von Gewinnen könnte geändert werden, der Steuersatz im Falle der nachversteuerungspflichtigen Entnahme könnte individualisiert werden und die von den Betrieben gezahlten Ertragsteuern könnten nicht als Gewinnentnahme deklariert werden.

Die im Gesetzentwurf enthaltene Einlagelösung bei Mehr- und Minderabführungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft sollte dringend überdacht werden. In der Begründung wird sie als Vereinfachung für die Unternehmen dargestellt. Allerdings würde sie dazu führen, dass bestehende passive organschaftliche Ausgleichsposten aufzulösen sind. Die daraus resultierende Belastung der

Unternehmen kann in Einzelfällen im Milliardenbereich liegen. Dementsprechend sollte davon abgesehen werden, die jahrzehntelang geübte betriebliche Besteuerungspraxis mit organschaftlichen Ausgleichsposten durch die sog. Einlagelösung zu ersetzen, die wie jede Neuregelung mit erheblichen Rechtsunsicherheiten für die Unternehmen und die Finanzverwaltung einhergehen könnte. Zudem bleibt es höchst fraglich, ob sich durch eine lediglich technische Änderung wirklich durchgreifende Vereinfachungen für die Unternehmen ergeben.

Abschließend möchten wir noch darauf hinweisen, dass auch mit der Einführung einer Option für die Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung dringend erforderlich bleibt. Eine Reduzierung der Unternehmensteuerbelastung auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau bleibt deshalb ein wichtiges Anliegen unserer Unternehmen. Dabei sollte berücksichtigt werden, dass den nominalen Steuersätzen im internationalen Standortwettbewerb eine besondere Signalwirkung zukommt. Dass Deutschland auch unter steuerlichen Gesichtspunkten ein attraktiver Investitionsstandort wird, wird für das erforderliche „Herauswachsen“ aus den Belastungen der aktuell notwendigen hohen Kreditfinanzierung von staatlichen Ausgaben eine große Rolle spielen.

In der Anlage finden Sie unsere ausführlichen Anmerkungen zum Gesetzentwurf. Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Erläuterungen zu den einzelnen Regelungen im Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (vgl. unter I.) und darüber hinaus (d. h. aufgrund der Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates (vgl. unter II.), aufgrund des Regelungskonzeptes des Gesetzes (vgl. unter III.) und aufgrund aktueller Notwendigkeiten bei der praktischen Anwendung der deutschen Unternehmensbesteuerung (vgl. unter IV.)

I. Änderungsvorschläge zum Gesetzentwurf

Zu Artikel 1 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Nrn. 1 bis 3 – Einfügung eines § 1a KStG-E

Mit § 1a KStG-E soll für bestimmte Personengesellschaften die Option zur Körperschaftsbesteuerung eröffnet werden. Damit wird eine wichtige Forderung der Wirtschaft aufgegriffen.

Allerdings bedarf es u. E. noch wesentlicher Änderungen im Gesetzentwurf, damit die Regelung die gewünschte Akzeptanz und damit Breitenwirkung erfährt. Zudem halten wir die alleinige Einführung des Optionsmodells nicht für ausreichend, um eine hinreichende steuerliche Wettbewerbsfähigkeit von Personenunternehmen zu erreichen. Die gleichzeitige Nachbesserung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG ist dringend erforderlich, damit diese Vorschrift praxistauglich ausgestaltet wird und auch auf diesem Weg einbehaltene Gewinne von Personenunternehmen für Investitionen am Standort Deutschland genutzt werden können (siehe unten).

Option auch für Einzelunternehmen und GbR

Nach § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG-E soll als optierende Gesellschaft nur eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft in Frage kommen. Somit bliebe die Option den vielen Einzelunternehmern und Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR) verwehrt, was insbesondere auch dem Modernisierungsvorhaben zum Recht der Personengesellschaften (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) zuwiderliefe. Hierdurch würde ein großes Potenzial möglicher Nutzer der Optionsregelung vergeben. Der Verweis, dass die Option nur den Unternehmensträgern möglich sein soll, die auch für einen tatsächlichen Formwechsel nach § 25 UmwStG in Frage kommen, trägt u. E. nicht. Denn ein tatsächlicher Formwechsel soll durch die Option nach § 1a KStG-E gerade nicht stattfinden. § 1a Abs. 2 KStG-E fingiert lediglich einen Formwechsel. Diese Fiktion könnte auch für Einzelunternehmen und GbRs gelten – steuersystematische Gründe, die dagegensprechen würden, sind nicht ersichtlich. Der Ausschluss von Einzelunternehmen von der Optionsmöglichkeit ist auch vor dem Hintergrund

der Tatsache kritisch zu beurteilen, dass dieses Einzelunternehmen im Falle des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters einer Personengesellschaft „automatisch“ entsteht (Anwachsung nach § 738 BGB). Eine derartige, in häufigen Fällen nicht vermeidbare Anwachsung führte zu einer Zwangs-Rückumwandlung der optierten Personengesellschaft in ein dem ESt-Regime unterliegenden Einzelunternehmen mit all den im UmwStG geregelten Konsequenzen.

Eine Beschränkung auf Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften erscheint auch mit Blick auf ausländische Personengesellschaften problematisch – laut Begründung sollen nur „vergleichbare“ ausländische Gesellschaften optieren können. Die Einordnung ausländischer Personengesellschaften als Personen**handels**gesellschaften (bzw. die entsprechenden Abgrenzungsfragen) erzeugen Rechtsunsicherheit in der Anwendung. Denkbar ist, dass diese Abgrenzung für ausländische Personengesellschaften mangels entsprechender Unterschiede in den ausländischen Rechtssystemen nicht vorgenommen werden kann. Auch deshalb sollte der persönliche Anwendungsbereich nicht nur auf Personen**handels**gesellschaften beschränkt werden.

Petition: In den persönlichen Anwendungsbereich des § 1a KStG-E sollten Einzelunternehmen und alle Personengesellschaften aufgenommen werden.

Keine Einbringungsnotwendigkeit des Sonderbetriebsvermögens

Die in § 1a KStG-E vorgesehene fiktive Umwandlung und der entsprechende Bezug auf §§ 1 und 25 UmwStG haben zur Folge, dass sämtliche Voraussetzungen des Formwechsels vorliegen müssen, auch wenn dieser nicht tatsächlich erfolgt. So dürfen insbesondere für den Betrieb funktional wesentliche Wirtschaftsgüter nicht zurückbehalten werden. Diese Vorgabe dürfte in Sachverhalten, bei denen steuerliches Sonderbetriebsvermögen gegeben ist, eine erhebliche Hürde darstellen. Sonderbetriebsvermögen sind Vermögensgegenstände, die einem oder mehreren Gesellschaftern gehören und von der Personengesellschaft genutzt werden. Sie stellen mithin gerade kein Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft dar. Vielfach handelt es sich bei Sonderbetriebsvermögen um Immobilien oder geistiges Eigentum – und damit oft um funktional wesentliche Wirtschaftsgüter.

Der Bezug auf §§ 1 und 25 UmwStG hat für diese Sachverhalte zur Folge, dass die Vermögensgegenstände des Sonderbetriebsvermögens vor Nutzung der Option in die Gesellschaft eingelegt werden müssten. Oft bestehen jedoch gewichtige außersteuerliche Gründe dafür, dass diese Vermögensgegenstände gerade nicht Gesamthandsvermögen sind. So kann z. B. eine Immobilie nur einem der Gesellschafter gehören. Die Einbringung in die Gesellschaft

würde in einem solchen Fall entweder die Beteiligungsquoten verschieben oder eine Einlagepflicht anderer Gesellschafter nach sich ziehen, die vielleicht nicht leistbar ist.

Für den lediglich fiktiven Formwechsel ist es u. E. steuerlich nicht erforderlich, auch die Einbringung des Sonderbetriebsvermögens zu fordern. Eine Steuerverstrickung dieser Vermögensgegenstände während der Optionszeit könnte auch auf anderem Wege gesichert werden. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW-Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung („Optionsmodell“), 2. Auflage, Stand 13.11.2019) hat hierzu bereits Vorschläge vorgelegt und spricht insoweit von einem „Rest-Betriebsvermögen“ des Mitunternehmers, dessen stille Reserven erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung versteuert werden sollten. In diesem Fall müsste dann noch geklärt werden, was geschieht, wenn das Eigentum am ehemaligen Sonderbetriebsvermögen auf einen Nichtgesellschafter übergeht und dadurch die Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen verliert. Dazu kann es kommen, wenn ein Erbe im Erbfall die Rechtsnachfolge in die Gesellschafterstellung des Erblassers antritt, ein anderer Erbe das ehemalige Sonderbetriebsvermögen (z.B. ein Grundstück) übernimmt.

Offen lässt der Gesetzentwurf auch, ob eine Option nach Einbringung von Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandseigentum eine Sperrfristverletzung im Sinne des § 6 Abs. 5 Sätze 4 und 6 EStG darstellt. Wenn ja, dürfte dies eine weitere Hürde zur Option für Personengesellschaften mit Sonderbetriebsvermögen sein. Hierzu sollte eine Klarstellung dahingehend erfolgen, dass die Option keine solche Sperrfristverletzung darstellt.

Petition: Die Bezugnahme auf §§ 1 und 25 UmwStG sollte nicht die Einbringung von (funktional wesentlichem) Sonderbetriebsvermögen voraussetzen.

Keine Nachversteuerungspflicht nach § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG

Der in § 1a KStG-E vorgesehene fiktive Formwechsel hat darüber hinaus zur Folge, dass etwaige nachversteuerungspflichtige Beträge im Sinne des § 34a EStG (nach vorheriger Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung) mit Wirksamwerden der Option nachzusteuern wären. Für die Unternehmen, die bereits in der Vergangenheit in nennenswertem Umfang von der Thesaurierungsbegünstigung Gebrauch gemacht haben, dürfte dies faktisch den Ausschluss von der Option nach § 1a KStG bedeuten. Denn durch die Nachversteuerung könnten ad hoc zum Teil sehr hohe Steuerlasten für die Gesellschafter entstehen (25 % des nachversteuerungspflichtigen Betrages zzgl. Solidaritätszuschlag).

Eine Nachversteuerung ist u. E. im Falle eines lediglich fiktiven Formwechsels nicht zwingend erforderlich, zumal nachfolgende Entnahmen als fiktive Dividenden der Ertragsbesteuerung auf Gesellschafterebene unterliegen, § 1a Abs. 3 Nr. 1 KStG-E. Vielmehr könnte so lange, wie die Ausschüttungen/Entnahmen aus der optierenden Gesellschaft dieses Altkapital nicht berühren, eine Nachversteuerung unterbleiben. Die anderen Nachversteuerungstatbestände des § 34a Abs. 6 EStG könnten unberührt bleiben.

Petition: Auf die Pflicht zur Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG sollte bei Ausübung der Option verzichtet werden. Stattdessen sollte der nachversteuerungspflichtige Betrag der Kapitalrücklage zugeführt werden.

Einordnung im internationalen Steuerrecht

Die Einführung der Option führt zu Schwierigkeiten bei der Einordnung der „optierten“ Personengesellschaft in grenzüberschreitenden Fällen, weil ausländische Staaten die Option nicht unbedingt nachvollziehen werden. Die Folge derartiger Qualifikationskonflikte können sowohl Doppelbesteuerungen als auch doppelte Nichtbesteuerungen sein. Zu einer Doppelbesteuerung kommt es z.B., wenn ein deutscher Gesellschafter einer „optierten“ Personengesellschaft in einem ausländischen DBA-Staat seine Beteiligung veräußert. Deutschland nimmt sein Besteuerungsrecht aufgrund von Art. 13 Abs. 5 der DBA-Verhandlungsgrundlage in Anspruch. Der ausländische Staat würde ebenfalls besteuern, weil er sich auf Art. 7 der DBA-Verhandlungsgrundlage beruft. Deutschland müsste demzufolge seine DBA anpassen.

Außerdem sollte die Ausübung der Option nicht zu einer Schlechterstellung bei der Quellensteueranrechnung führen. Es ist denkbar, dass Quellenstaaten DBA-Begünstigungen nicht gewähren, weil sie die fiktive Kapitalgesellschaft als Personengesellschaft behandeln. Dies könnte dann beispielsweise die Folge haben, dass der günstigere Schachtelsatz für die Quellensteuer auf Dividenden keine Anwendung findet, weil der ausländische Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft den Kapitalgesellschaftsstatus der deutschen Gesellschaft nicht anerkennt. Dies sollte dann nicht zur Folge haben, dass Deutschland die Anrechnung von Quellensteuer nach § 34c EStG i.V.m. § 26 Abs. 1 KStG verweigert.

Petition: Es sollte sichergestellt werden, dass die Gesellschaft nach Optionsausübung bei der Anwendung von DBA nicht aufgrund von Qualifikationskonflikten benachteiligt wird, z.B. bei der Frage der Anrechnung von Quellensteuern. Notwendig ist zudem, dass Deutschland sein DBA-Netz anpasst, um internationale Verwerfungen bei der Einordnung optierter Personengesellschaften zu vermeiden.

Geltendmachung einer Einlagenrückgewähr

Wird für eine ausländische Personengesellschaft optiert, hat dies zur Folge, dass die Geltendmachung einer Einlagenrückgewähr nach den Regeln des § 27 KStG zu erfolgen hat. Damit kommen auch die mannigfaltigen Probleme der Einlagenrückgewähr bei ausländischen Beteiligungen zum Tragen. EU-/EWR-Gesellschaften müssten einen Antrag beim BZSt nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG stellen und den umfangreichen Nachweisanforderungen des BZSt nachkommen. Insbesondere muss für Zwecke der Verwendungsreihenfolge nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG die ausländische Bilanz auf deutsches Bilanzsteuerrecht übergeleitet werden. In Drittstaatenfällen lässt das Gesetz keine Einlagenrückgewähr zu. Hier muss sich der inländische Gesellschafter auf die BFH-Rechtsprechung berufen und die Einlagenrückgewähr bei seinem Finanzamt geltend machen. Dieses wird mangels gesetzlicher Regelung oder BMF-Schreiben eher zögerlich sein, über derartige Fragen zu entscheiden. Die Einführung der Option sollte daher auch ein (weiterer) Anstoß für den Gesetzgeber sein, die Einlagenrückgewähr zu reformieren.

Petition: Die strukturell inlandsbezogenen Regelungen zur Einlagenrückgewähr sollten internationalisiert werden.

Kein Verweis auf § 20 Abs. 1 UmwStG

Nach § 1a Abs. 2 Satz 3 KStG-E soll § 25 UmwStG entsprechend anwendbar sein. § 25 UmwStG verweist auf die §§ 20 – 23 UmwStG. § 20 Abs. 1 UmwStG ist aber tatbestandsmäßig u. a. nur dann erfüllt, wenn die aufnehmende Kapitalgesellschaft neue Anteile an den Einbringenden ausgibt. Bei der Option ist dies jedoch mangels gesellschaftsrechtlichen Formwechsels nicht möglich. Hier sollte klargestellt werden, dass § 20 Abs. 1 UmwStG keine Anwendung findet.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass § 20 Abs. 1 UmwStG keine Anwendung findet.

Klärung grunderwerbsteuerlicher Folgen

Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft können zur nachträglichen Erhebung von Grunderwerbsteuer nach Grundstückstransaktionen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern führen. Grund ist, dass die Umwandlung des grundstücksübertragenden Gesellschafters ein schädliches Ereignis für die Behaltfristen der Nichterhebungsregeln in § 5 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG darstellt.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass die Option grunderwerbsteuerneutral - einschließlich bei der Anwendung der Behaltefristen nach § 5 Abs. 3 GrEStG und § 6 Abs. 3 GrEStG - ausgeübt werden kann.

Keine Ingangsetzung einer Stillhaltefrist nach dem UmwStG

Ein Formwechsel kann nach dem UmwStG nur dann zu Buchwerten erfolgen, wenn die dadurch in Gang gesetzte siebenjährige Stillhaltefrist eingehalten wird. Ansonsten sind rückwirkend die stillen Reserven aufzulösen. Einerseits würde damit im Ergebnis sieben Jahre lang die Rückoption ausgeschlossen. Andererseits könnte dies gerade für Personengesellschaften von zwei natürlichen Personen im Todesfall eines Mitunternehmers existenzvernichtende Folgen haben. Denn in diesem Falle sieht der vorliegende Gesetzentwurf eine zwingende Rückoption vor. Innerhalb der Stillhaltefrist müsste der verbleibende Mitunternehmer nicht nur den Verlust seines Mitunternehmers kompensieren, sondern auch noch die rückwirkenden Steuerausgaben stemmen.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass der fiktive Formwechsel keine Stillhaltefrist in Gang setzt.

Optierende Gesellschaft als Organgesellschaft

Bei der Option im Sinne des § 1a KStG-E sollte steuerlich zugelassen werden, dass die optierende Gesellschaft auch als Organgesellschaft im Sinne der §§ 14 ff. KStG in Frage kommt. Somit würde für den Fall einer Organschaft die potenzielle Organgesellschaft keinen Formwechsel vornehmen müssen. Letztlich wäre dies ein ergänzender Baustein hin zur vom Gesetzentwurf intendierten Rechtsformneutralität. Denn die Möglichkeit der ertragsteuerlichen Organschaft ist mit Blick auf mögliche Organgesellschaften nur Kapitalgesellschaften eröffnet.

Petition: Die optierende Gesellschaft sollte auch Organgesellschaft im Sinne der §§ 14 ff. KStG sein können. Diese Option sollte als Reflex davon auch für Zwecke der Gewerbesteuer eingeräumt werden.

Weitere Unklarheiten bei den Folgen

Bei dem Vorschlag des § 1a KStG-E in der Fassung des Regierungsentwurfes stellen sich weitere Folgefragen. Das betrifft zum Beispiel die Frage, ob ein bei der Personengesellschaft bestehender gewerbesteuerlicher Verlustvortrag bei Ausübung der Option gemäß §§ 25, 23 Abs. 5 UmwStG untergeht. Dies wäre ebenfalls eine erhebliche Hürde für die Akzeptanz der Option. Auch die Zuweisung der bei den Personengesellschaften bestehenden Kapitalkonten

der Gesellschafter zum Einlagekonto dürfte sich in der Praxis komplexer gestalten, als es die Gesetzesbegründung zu § 1a Abs. 2 Satz 4 KStG-E darstellt. Fraglich ist weiter, ob es bei einer Rückkehr zur Besteuerung als Personengesellschaft nach § 1a Abs. 4 KStG-E etwa zu einem Untergang von bestehenden körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Verlustvorträgen kommt. Diese wesentlichen Fragen sollten gesetzlich geregelt werden und nicht in einem späteren BMF-Schreiben. Zu koordinieren wären die neuen steuerlichen Vorgaben auch noch mit den Änderungen, die das Personengesellschaftsrecht derzeit durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) erfährt, das die Bundesregierung am 20. Januar 2021 beschlossen hat und das gegenwärtig federführend im Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages behandelt wird.

Petition: Eine Reihe von sich unmittelbar aufdrängenden Folgefragen aus der Schaffung des Optionsrechts sollte möglichst sogleich noch in diesem Gesetzgebungsverfahren geklärt werden, damit die Option sachgerecht ausgeübt werden kann, wenn die Regelung Anfang kommenden Jahres in Kraft tritt.

Nr. 4 – Berücksichtigung von Währungskursverlusten

Die vorgeschlagene Ergänzung des § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG-E ist richtig und entspricht einer langjährigen Forderung der Wirtschaft. Mit dieser Regelung wird eine überfällige kongruente steuerliche Handhabung von Währungskursverlusten und -gewinnen bei Darlehen wesentlich beteiligter Gesellschafter hergestellt. Bisher sind zwar entsprechende Währungskursgewinne steuerpflichtig; Währungskursverluste fallen jedoch unter das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG.

Um Rechtsstreitigkeiten aus vergangenen Veranlagungszeiträumen zu vermeiden, sollte der Anwendungsbereich der Vorschrift allerdings explizit auf alle offenen Fälle erweitert werden.

Petition: Die steuerliche Berücksichtigung von Währungskursverlusten in § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG-E sollte umgesetzt werden, und zwar nicht nur ab 2021, sondern für alle offenen Fälle.

Nr. 5 – Steuerneutralität von Drittlandsumwandlungen

Die Steuerneutralität von Buchwertumwandlungen mit Drittstaatenbezug wird begrüßt. Hier von wird kein deutsches Besteuerungssubstrat berührt, was geschützt werden müsste. Allerdings wäre auch hier die Anwendung auf alle offenen Fälle zu erstrecken.

Petition: Der Anwendungsbereich der Änderungen im KStG und UmwStG zur Steuerneutralität von Drittlandsumwandlungen sollte auf alle offenen Fälle erstreckt werden.

Nrn. 6, 7 und 8 Buchst. e) – Einlagelösung bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen

a) Zukünftig sollen Mehr- oder Minderabführungen in organschaftlichen Gesellschaften nicht mehr beim Organträger mittels Ausgleichsposten erfasst, sondern direkt das (steuerliche) Eigenkapital der Organgesellschaft mindern bzw. mehren. Hierdurch soll bürokratischer Aufwand verringert werden.

Seitens der Unternehmen wird bezweifelt, ob sich der bürokratische Aufwand dadurch nennenswert verringert. Die unterschiedliche Handhabung in der Steuerbilanz einerseits und der Handelsbilanz andererseits würde durch diese Neuregelung nicht aufgehoben, so dass nun allenfalls der Aufwand bei der Erstellung der Steuerbilanz umgeschichtet würde. Nicht zuletzt aufgrund erforderlich werdender Schulungen wird sich ein hoher Umstellungsaufwand für letztlich eher kosmetische Vorteile ergeben. Zudem ist unklar, wie bei mittelbaren Organschaften zu verfahren ist.

Zudem werden die geplanten Übergangsregelungen in § 34 Abs. 6e KStG-E zum Teil sehr kritisch gesehen. So sollen nach dem vorliegenden Entwurf die bestehenden Ausgleichsposten – diese werden ausschließlich für den Fall der späteren Veräußerung oder eines gleich gestellten Tatbestandes gebildet – im ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2021 endet, aufgelöst werden (Satz 7). Soweit ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus aktiven Ausgleichsposten und dem Buchwert der Beteiligung übersteigt, soll ein Ertrag aus der Beteiligung fingiert werden (Satz 9). Dieser wäre zum Teil steuerpflichtig – zu 5 % bei Kapitalgesellschaften und zu 40 % bei natürlichen Personen als Anteilseigner. Entsprechende Steuerzahlungen wären die Folge, ohne dass eine tatsächliche Realisation stattgefunden hätte.

Diese verpflichtende Versteuerung würde zwar durch die vorgesehene Möglichkeit der Verteilung auf zehn Jahre mittels einer Rücklage abgemildert (was ausdrücklich zu begrüßen ist), könnte aber trotzdem von betroffenen Unternehmen als ungerechtfertigt angesehen werden. So handelt es sich bei dieser Zehntelungsregelung nur um eine Stundung, die am definitiven Charakter der Besteuerung nichts ändert, und dies, obgleich die Organgesellschaft nicht verkauft wurde. Deshalb sollte auf die verpflichtende Auflösung bisheriger Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 KStG verzichtet werden.

Insbesondere sei angemerkt, dass passive organschaftliche Ausgleichsposten häufig historisch gewachsen sind und damit keinerlei Bezug zu aktuellen Besteuerungssituationen haben.

Zudem konnte dieses „Überraschungselement“ des KöMoG im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens nicht ausreichend in der Fachwelt diskutiert werden. Von der Ersetzung des Mechanismus der organschaftlichen Ausgleichsposten, das in jahrzehntelanger betrieblicher Besteuerungspraxis erprobt werden konnte, sollte deshalb innerhalb so kurzer Erörterungsfristen abgesehen werden.

Petition: Das System der organschaftlichen Ausgleichsposten, das in den Unternehmen seit Jahrzehnten praktiziert wird, sollte beibehalten und damit von seiner Ersetzung durch die sog. „Einlagelösung“ abgesehen werden. Jedenfalls sollte auf die verpflichtende Auflösung bisher gebildeter Ausgleichsposten verzichtet werden, die auch eine Rückwirkungsproblematik aufweisen dürfte – sinnvoll wäre u. U. allenfalls die Einführung eines Wahlrechts.

b) Darüber hinaus können beim Übergang von der Ausgleichspostenmethode zur Einlagelösung die Formulierungen in § 34 Abs. 6e Sätze 1, 3 KStG-E zu einer Rückwirkung vor Inkrafttreten des Gesetzes am 1. Januar 2022 führen. Denn für die erstmalige Anwendung der Einlagelösung auf Minder- und Mehrabführungen der Organgesellschaft sind laut § 34 Abs. 6e Satz 1 KStG-E § 14 Abs. 4 sowie § 27 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes erstmals auf Minder- und Mehrabführungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 erfolgen. Außerdem sind nach § 34 Abs. 6e Satz 3 KStG-E beim Organträger noch bestehende Ausgleichsposten für organschaftliche Minder- und Mehrabführungen, die nach Maßgabe des § 14 Abs. 4 in der am 31. Dezember 2021 geltenden Fassung in der Steuerbilanz gebildet wurden, in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 31. Dezember 2021 endet.

Sofern das Wirtschaftsjahr des Organträgers nicht dem Kalenderjahr entspricht, z. B. Bilanzstichtag ist der 31. Januar, ist das erste Wirtschaftsjahr des Organträgers, das nach dem 31.12.2021 endet, dasjenige mit Bilanzstichtag 31.01.2022. Die in der Bilanz des Organträgers noch bestehenden organschaftlichen Ausgleichsposten wären dem Wortlaut von § 34 Abs. 6e Satz 3 KStG-E folgend bereits mit Ablauf des Wirtschaftsjahres 01.02.2021 – 31.01.2022 aufzulösen. Somit können die Rechtswirkungen des KöMoG beim Übergang von der Ausgleichspostenmethode zur sog. Einlagelösung in Fällen eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres bereits für Wirtschaftsjahre eintreten, die vor dem 01.01.2022 begonnen haben. Es handelt sich insoweit um eine Rückwirkung, die – soweit erkennbar – vom Gesetzgeber gar nicht beabsichtigt war.

Die gleiche Problematik stellt sich bei § 34 Abs. 6e Satz 1 KStG-E. Hier geht es um den Zeitpunkt, ab dem erstmals die Einlagelösung (und nicht mehr die bisherige Ausgleichspostenregelung) auf Minder- und Mehrabführungen der Organgesellschaft Anwendung findet. Nach dem Wortlaut des Gesetzentwurfs soll die Einlagelösung erstmals auf Minder- und Mehrabführungen Anwendung finden, die nach dem 31. Dezember 2021 erfolgen. Diese zeitpunktbezogene Regelung führt bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren zu den gleichen Verwerfungen wie bei der oben dargestellten Entwurfsregelung zur Auflösung noch bestehender Ausgleichsposten. Wiederum wäre eine partielle Rückwirkung des KöMoG die Folge.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass sich § 34 Abs. 6e Sätze 1 und 3 KStG-E auf Wirtschaftsjahre beziehen, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen. Entsprechend sollte § 34 Abs. 6e, Satz 1, 2. Halbsatz KStG-E wie folgt formuliert werden: „...erstmalig auf Minder- und Mehrabführungen anzuwenden, die mit Ablauf des Wirtschaftsjahres erfolgen, das nach dem 31. Dezember 2021 beginnt.“ und § 34 Abs. 6e, Satz 3, 2. Halbsatz KStG-E wie folgt: „...gebildet wurden, mit Ablauf des Wirtschaftsjahres aufzulösen, das nach dem 31. Dezember 2021 beginnt.“

II. Zu den Empfehlungen des Finanzausschusses des Bundesrates vom 26. April 2021 – Bundesrat-Drucksache 244/1/21

Zu Nr. 4 Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 1 Satz 2a - neu -, Absatz 4 Satz 3a - neu - KStG)

Der Finanzausschuss des Bundesrates empfiehlt, für die Option als auch für die Rückoption eine Bindungsfrist von sieben Jahren vorzusehen. Als Begründung werden geringerer Umstellungsaufwand und höhere Planungssicherheit für die Finanzverwaltung und für die Unternehmen angeführt. Eine solche starre Bindung ist u. E. nicht nötig. Viele Unternehmen werden die Option als auch die Rückoption nicht jährlich ausüben, da der damit verbundene Aufwand dann in keinem Verhältnis zum Nutzen stünde. Umgekehrt können aber unternehmensinterne Gegebenheiten wie z. B., Gesellschafterwechsel eine kurzfristige Rückoption nötig machen. Eine geringere Flexibilität würde die Akzeptanz der Option einschränken.

Petition: Die Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates zur Bindungsfrist von sieben bei Option und Rückoption sollte nicht aufgegriffen werden.

III. Ergänzender Regelungsbedarf

Verbesserungen der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG

Neben der Option zur Körperschaftsbesteuerung bedarf es mit Blick auf die Belastungsneutralität unterschiedlicher Rechtsformen auch einer Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2020 hat auch der Wirtschaftsausschuss des Bundesrates empfohlen, eine Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung aufzunehmen (vgl. Nr. 69 der Strichdrucksache, BR-Drs. 503/1/20 vom 28.09.2020), um die Eigenkapitalbasis kleiner und mittlerer Unternehmen zu stärken. Verbesserungen bei der Thesaurierungsbegünstigung wären auch deswegen angezeigt, da die Bundesregierung im Gesetzentwurf unter A. Problem und Ziel das Optionsmodell die Relevanz der transparenten Besteuerung und damit auch der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG hervorhebt: „Die transparente Besteuerung bleibt dabei als bewährte Alternative bestehen, die insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen erhebliche Vorteile aufweist.“ (Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, S. 1)

Gerade die Corona-Krise zeigt, wie wichtig eine gute Eigenkapitalbasis der Unternehmen ist, um Krisen besser abfedern und weiterhin Investitionen vornehmen zu können. Eine verbesserte Thesaurierungsbegünstigung böte einen größeren Anreiz, Gewinne im Unternehmen zu belassen und diese zu reinvestieren. Allerdings nehmen bisher laut Angaben der Bundesregierung (Antwort vom 6.12.2018 auf die kleine Anfrage der FDP-Bundestagsfraktion, BT-Drucksache 19/6308, Antwort auf Frage 22) nur gut 6.000 Unternehmen die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch, obwohl es mehrere hunderttausende Personenunternehmen in Deutschland gibt. Die aktuellen, zu komplizierten und zum Teil nicht systematischen Regelungen verhindern, dass diese wichtige Möglichkeit in der Praxis von deutlich mehr Personenunternehmen in Anspruch genommen wird bzw. werden kann. Deshalb sollte die Anwendbarkeit der Thesaurierungsrücklage nun im Rahmen des KöMoG vereinfacht werden.

Um das mit der Thesaurierungsrücklage angestrebte Ziel der Belastungsgleichheit zur Kapitalgesellschaft zu erreichen, ist eine Nachbesserung an mehreren Stellen erforderlich:

- Die sogenannte Verwendungsreihenfolge sollte aufgehoben werden. Aktuell werden Entnahmen aus dem Unternehmen, die den laufenden Gewinn übersteigen, zuerst den nachversteuerungspflichtigen Gewinnen zugeordnet und in der Folge mit 25 % belastet. Erst, wenn diese Gewinne "aufgebraucht" sind, können bereits voll versteuerte Altgewinne bzw. steuerfreie Gewinne ohne Nachversteuerung entnommen werden. Das trifft ebenfalls auf

Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten zu, deren Einkünfte durch Abkommen von der deutschen Besteuerung freigestellt sind.

Diese gesetzlich vorgegebene Reihenfolge bindet faktisch Altgewinne und steuerfreie Gewinne (lock-in-Effekt) und stellt damit einen negativen Anreiz zur Thesaurierungsrücklage dar. Als Lösung bietet sich ein Wahlrecht hinsichtlich der Zuordnung etwaiger Entnahmen zu Gewinnen mit bzw. ohne Nachversteuerung an.

- Weiterhin sollten die unternehmerischen Ertragsteuern (Gewerbe- und Einkommensteuer auf thesaurierte Gewinne) auch aus thesaurierten Gewinnen gezahlt werden können. Bisher gilt die Zahlung dieser Steuern aus dem Unternehmen als Entnahme und unterliegt daher der vollen Besteuerung. Faktisch beträgt deshalb der Ertragsteuersatz bei maximaler Thesaurierung nicht wie angestrebt knapp 30 %, sondern ca. 36 %. Nach der Intention des Gesetzgebers sollte die Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) Personenunternehmen bzgl. der nicht entnommenen (thesaurierten) Gewinne mit Kapitalgesellschaften gleichstellen. Bei Letzteren ergibt sich für thesaurierte Gewinne eine Steuerbelastung von knapp 30 %:

	Euro
Gewinn	100,00
Gewerbesteuer (Annahme: 400 % Hebesatz)	-14,00
Körperschaftsteuer (15 %)	-15,00
Soli-Zuschlag (5 % auf Steuerzahlung)	- 0,83
Verbleiben	70,17
Steuerbelastung	29,83

Theoretisch sollte die Thesaurierungsbegünstigung zu gleichen Ergebnissen führen:

	Euro
Gewinn:	100,00
Gewerbesteuer (400 % Hebesatz):	-14,00
Einkommensteuer nach § 34a EStG (28,25 %):	-28,25
Anrechnung Gewerbesteuer:	13,30
Solidaritätszuschlag:	-0,82
Verbleiben:	70,23
Steuerbelastung:	29,77

Das Problem: Die Zahlung der Gewerbesteuer, der Einkommensteuer und des Soli-Zuschlages gelten als Entnahme, die nicht der begünstigten Besteuerung unterworfen werden kann. Deshalb ergibt sich faktisch ein Steuersatz 36 %:

	Euro
Gewinn:	100,00
Gewerbesteuer (400 % Hebesatz):	-14,00
Einkommensteuer a. Entnahme (45 % Spitzensatz)	-16,27
Einkommensteuer nach § 34a EStG (28,25 %)	-18,03
Anrechnung Gewerbesteuer	13,30
Solidaritätszuschlag	-1,16
Verbleiben	63,84
Steuerbelastung (Entnahme):	36,16

Für viele kleine und mittelständische Betriebe scheidet schon deswegen die Thesaurierungsrücklage aus.

- Darüber hinaus ist es geboten, die Thesaurierungsrücklage auf Antrag bereits bei Steuervorauszahlungen zu berücksichtigen. Bisher werden diese unter Zugrundelegung des individuellen Einkommensteuersatzes festgesetzt – in der Spitze bei Anwendung der sogenannten Reichensteuer bis zu 45 % zuzüglich Solidaritätszuschlag. Da die Vorauszahlungen als Entnahme gelten, verringern sich zusätzlich der thesaurierungsfähige Gewinn, die Liquidität der Unternehmen und damit die Attraktivität der Regelung.
- Eine Nachversteuerung von Entnahmen mit 25 % ist für viele kleine und mittelständische Unternehmen unattraktiv. Hier sollte auf Antrag die Nachversteuerung mit dem individuellen Steuersatz möglich sein. Diese Möglichkeit existiert auch bei Kapitalgesellschaften für wesentlich Beteiligte bzw. Arbeitnehmer der Gesellschaft mit mindestens 1 % Beteiligung.
- Bei Personengesellschaften kann jeder Gesellschafter wählen, ob er für seinen Gewinnanteil die Thesaurierungsrücklage in Anspruch nimmt. Das setzt jedoch voraus, dass er zu mindestens 10 % oder mit einem Gewinnanteil von mehr als 10.000 Euro an der Gesellschaft beteiligt ist. Diese Vorgabe schließt viele Gesellschafter von der Möglichkeit zur Bildung der Thesaurierungsrücklage aus. Die Mindestbeteiligung sollte daher entfallen.

IV. Über den Gesetzentwurf hinausgehender weiterer Regelungsbedarf

Ergänzende Änderung des Körperschaftsteuergesetzes – Korrektur des Korrespondenzprinzips in Dreiecksfällen, § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG

§ 8b Abs. 1 Satz 2 ff. KStG enthält für Gewinnausschüttungen ein Korrespondenzprinzip, wonach die Steuerfreistellung beim Gesellschafter davon abhängig ist, dass bei der zahlenden Gesellschaft kein Abzug erfolgt. Die Anwendung führt in grenzüberschreitenden Konstellationen zu sinnwidrigen Ergebnissen.

Beispiel:

Die deutsche Muttergesellschaft M-GmbH ist an zwei ausländischen Tochtergesellschaften T1 und T2 beteiligt. T1 überträgt ein Wirtschaftsgut zum Buchwert auf T2, was annahm gemäß nach dem ausländischen Steuerrecht zulässig sein soll.

Aus deutscher Sicht liegt bei der T1 eine verhinderte Vermögensmehrung vor, die zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) an die M-GmbH führt. Diese wäre wegen § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG voll steuerpflichtig.

Von der Anordnung der Steuerpflicht der vGA sieht § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG eine Rückausnahme vor, wenn die vGA das Einkommen einer nahestehenden Person erhöht hat. Das ist bei der T2 der Fall, da die Buchwertfortführung bei ihr in nachfolgenden Besteuerungszeiträumen durch niedrigere Abschreibungen das Einkommen der T2 erhöht bzw. im Verkaufsfalle in Form eines höheren Veräußerungsgewinns. Die vGA wird auf diesem Wege also bereits bei der T2 versteuert. Eine Versteuerung der vGA bei der Muttergesellschaft würde zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen.

Nach ihrem Sinn wäre die Rückausnahme des § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG hier gegeben, da sie wirtschaftliche Doppelbesteuerungen in Dreieckskonstellationen verhindern soll. Allerdings ist fraglich, ob der Wortlaut erfüllt ist, weil die vGA das Einkommen der T2 nicht im gleichen Besteuerungszeitraum, sondern erst in nachfolgenden erhöht.

Petition: In § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG sollte klargestellt werden, dass die Einkommenserhöhung nicht zeitraumkongruent erfolgen muss.

Ergänzende Änderung des Gewerbesteuergesetzes: Gewerbesteuerliche Benachteiligung von Private Equity Fonds-Investments über Personengesellschaften beheben

Bestimmte Investments von Versicherungsunternehmen in Personengesellschaften werden bisher aufgrund von systemwidrigen Gewerbesteuerfolgen zum Nachteil der Versicherungskunden überbesteuert. Es ist daher eine Anpassung des Gewerbesteuergesetzes erforderlich.

Verursacht wird das Problem durch § 9 Nr. 2 GewStG. Nach dessen Satz 1 wird grundsätzlich der Gewerbeertrag eines Betriebs gekürzt um etwaige Gewinnanteile aus seiner Personengesellschaftsbeteiligung. Weil für diese Gewinne in der Regel bereits die Gesellschaft selbst Gewerbesteuer zahlt, soll durch die Kürzung sichergestellt werden, dass die Gewinne nicht ein zweites Mal bei den Gesellschaftern der Gewerbesteuer unterworfen werden. Dies ist systemgerecht.

Nach Satz 2 wird diese Kürzung allerdings Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen (sowie und auch Pensionsfonds) verwehrt. Damit soll eine Überbegünstigung verhindert werden, weil annahmegemäß der Gewerbeertrag bereits durch Rückstellungsbildungen aus Gut-schriftsverpflichtungen gegenüber den Versicherungskunden gemindert ist. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass die Personengesellschaftsbeteiligung als Kapitalanlage für die Versicherungskunden gehalten wird und die Personengesellschaftsgewinne dementsprechend den Versicherungskunden zustehen. Dies erscheint aber nur dann richtig, wenn die Beteiligung an der Personengesellschaft als Direktbeteiligung gehalten wird. Bei Mehrstufigkeit der Beteiligung führt das Kürzungsverbot hingegen zu systemwidrigen Überbesteuerungen. Zu einer Mehrstufigkeit kommt es z. B., wenn die Personengesellschaft die Kapitalanlagen (z. B. Anleihen, Aktien) hält, diese also letztlich als zwischengeschaltetes Investmentvehikel fungiert. Die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft erfolgt i. d. R. aus aufsichtsrechtlichen Gründen und zur leichteren zeitlichen Steuerung der Zuführungen zur Rückstellung für Beitragsrückerstattungen.

Für den Fall einer zwischengeschalteten Personengesellschaft trifft die Annahme nicht zu, dass der Gewerbeertrag aus den Kapitalanlagen bereits durch eine korrespondierende Rückstellungsbildung gemindert ist. Dies folgt aus dem Umstand, dass bei der Personengesellschaft keine Rückstellungsbildung erfolgt, da nicht diese, sondern erst das Versicherungsunternehmen eine Ebene darüber gegenüber den Versicherungskunden verpflichtet ist. Im Ergebnis werden hier also bei der Personengesellschaft die Kapitalanlagenenerträge systemwidrig voll der Gewerbesteuer unterworfen.

Das Kürzungsverbot in § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG wurde bereits Ende 2003 in das Gesetz aufgenommen. Betroffen sind seither Fälle, in denen inländische Personengesellschaften Kapitalanlagen halten. Seit einer Änderung der Vorschrift durch das sog. BEPS-UmsG vom 20.12.2016 (BGBl I, S. 3000) wirkt sich der Webfehler der Regelung zudem in bestimmten Fällen aus, in denen die inländische Personengesellschaft eine Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft hält. Diese Konstellationen treffen typische Private Equity Investment-Strukturen und haben in der Praxis der Versicherungsunternehmen eine große Bedeutung, sodass die Problematik der gewerbesteuerlichen Überbesteuerung ungleich virulenter geworden ist. Vor diesem Hintergrund sehen wir dringenden Handlungsbedarf für den Gesetzgeber, den „Webfehler“ durch eine Gesetzesanpassung zu beseitigen.

Petition: Das gewerbesteuerliche Kürzungsverbot für Personengesellschaftsgewinne in § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG sollte mit dem Ziel der Beseitigung systemwidriger Überbesteuerungseffekte korrigiert werden.

Ergänzende Änderung des Umwandlungsteuergesetzes

Gleichbehandlung von Übernahmeverlusten mit Übernahmegewinnen für Finanzinstitute und Versicherungsunternehmen in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG

Nach dem Wortlaut des § 12 Abs. 2 UmwStG kommt es zu einer widersprüchlichen Besteuerung von Übernahmegewinnen auf der einen Seite und Übernahmeverlusten auf der anderen Seite. Hieraus ergibt sich Handlungsbedarf für den Gesetzgeber.

Der Widerspruch in der Besteuerung zeigt sich bei der Aufwärtsverschmelzung einer Tochterkapitalgesellschaft eines Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmens oder eines Finanzinstituts. Ein Übernahmegewinn entsteht bei dem Versicherungsunternehmen/Finanzinstitut (übernehmende Körperschaft), wenn der Wert des verschmelzungsbedingt übergehenden Vermögens höher ist als der Buchwert der untergehenden Anteile an der übertragenden Körperschaft zuzüglich Transaktionskosten. Ein Übernahmeverlust entsteht, wenn das übernommene Vermögen weniger wert ist als der Buchwert der untergehenden Anteile zuzüglich Transaktionskosten.

§ 12 Abs. 2 regelt die steuerliche Behandlung des Übernahmeergebnisses für verschiedene Konstellationen in systematisch und gleichheitsrechtlich fragwürdiger Weise asymmetrisch. Während ein Übernahmegewinn für Unternehmen der Finanz- und Versicherungsbranche bei

bestimmten Kapitalgesellschaftsanteilen voll steuerpflichtig ist, soll nach Auffassung des BFH¹ und der Finanzverwaltung² ein Übernahmeverlust steuerlich irrelevant sein. Hintergrund ist der Wortlaut des Gesetzes, der in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auf § 8b KStG verweist. § 8b Abs. 7 und 8 KStG sieht für bestimmte Arten von Kapitalgesellschaftsanteilen von Unternehmen der Finanz- und Versicherungsbranche die Steuerpflicht von Anteilsveräußerungen vor. Damit wären Übernahmeergebnisse dieser Unternehmen steuerpflichtig. Weil § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG aber nur den Gewinn-, nicht aber den Verlustfall erwähnt, folgert der BFH daraus, dass Übernahmegewinne in diesen Konstellationen steuerpflichtig, Übernahmeverluste aber steuerlich unbeachtlich sind.

Wegen eines möglichen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG durch das widersprüchliche Besteuerungsergebnis ist derzeit eine Verfassungsbeschwerde anhängig (Az. des BVerfG: 2 BvR 84/17). Der Gesetzgeber sollte bereits jetzt den missglückten Wortlaut des § 12 Abs. 2 UmwStG korrigieren, um den betroffenen Unternehmen Rechtsunsicherheit und Rechtsstreitigkeiten zu ersparen.

Petition: § 12 Abs. 2 UmwStG sollte dahingehend geändert werden, dass § 8b Abs. 7 und 8 KStG auf Übernahmegewinne und -verluste bei Aufwärtsverschmelzungen gleichermaßen anzuwenden sind

Optionsmodell legt Reformbedarf im Umwandlungsteuerrecht offen

Generell zeigt die an den fiktiven Formwechsel angelehnte Option sowie entsprechend auch die potenzielle Rückoption klare Schwächen und Problemfelder im Umwandlungsteuerrecht auf. Diese müssen dringend behoben werden, um die Option für die Personengesellschaft tatsächlich praktikabel und nutzbar zu machen. So muss beispielsweise die Einbringung des Sonderbetriebsvermögens und die Vollausschüttungsfiktion auch beim tatsächlichen Formwechsel dringend verbessert werden.

Dies zeigt sich im Fall eines side-stream-merger einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft nach § 5 Abs. 3 UmwStG, wonach, bedingt durch den Systemwechsel von intransparenter zu transparenter Besteuerung, zwingend eine „fiktive Dividende“ nach § 7 UmwStG anzusetzen ist. Diese sog. Vollausschüttungsfiktion führt aber zu gewerbesteuerlichen Problemen: Im Sinne der weiten Einlagefiktion hat der BFH im Urteil vom 11.4.2019 – IV R 1/17 entschieden, dass diese fiktive Vollausschüttung nicht dem Altgesellschafter, sondern

¹ BFH, Urteil v. 30.7.2014, I R 58/12

² BMF-Schreiben vom 11.11.2011 („Umwandlungsteuererlass“), BStBl. I 2011, 1314 Rn. 12.06)

dem übernehmenden Rechtsträger als neuem Anteilseigner zufließt. Für gewerbsteuerliche Zwecke hat der BFH im Urteil vom 16.04.2014 – I R 44/13 zudem entschieden, dass die zeitraumbezogene Rückwirkungsfiktion des UmwStG auf den für die GewSt-Schachtel des § 9 Nr. 2a GewStG relevanten Zeitpunkt nicht anwendbar ist. Folge dieser beiden Urteile ist in Fällen eines side-stream-mergers, dass die Vollausschüttungsfiktion auch in den Fällen zu einer definitiven GewSt auf die Dividenden führt, in denen das UmwStG eigentlich eine steuerneutrale rückwirkende Verschmelzung zu Buchwerten beabsichtigt.

Petition: Der Gesetzgeber sollte entweder § 18 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auch auf die Fälle des § 5 Abs. 3 UmwStG ausweiten oder alternativ anordnen, dass die Rückwirkungsfiktion des § 2 UmwStG auch für Zwecke der gewerbsteuerlichen Schachtel (§ 9 Nr. 2a GewStG) anwendbar ist.

DSTG-Stellungnahme

Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 3. Mai 2021 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (BT-Drs. 19/28656) sowie den Anträgen der Fraktion der FDP:

- „Gestärkt aus der Krise hervorgehen – Gewerbesteuer reformieren“ (BT-Drs. 19/28770)
- „Thesaurierungsbegünstigung modernisieren“ (BT-Drs. 19/28766)
- „Niedrigbesteuerungsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf international wettbewerbsfähiges Niveau absenken“ (BT-Drs. 19/27818)

I. Zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

1. Kern des Gesetzentwurfs ist das in § 1a KStG -neu- enthaltene Optionsmodell. Die DSTG sieht dieses Modell außerordentlich kritisch. Es eröffnet eine Menge von Gestaltungsoptionen, stellt tradiertes und bewährtes Steuerrecht mittels einer Fiktion auf den Kopf, schafft für große Personenhandelsgesellschaften eine steueroptimierte Zukunft ohne Aufgabe der gesellschaftsrechtlichen Verfasstheit („Rosinentheorie“) und führt sowohl für die Verwaltungspraxis aber auch für die Beratungspraxis zu einem sehr großen Bürokratieaufwand.

Hinzu kommt, dass zwar die Optionserklärung selbst „unwideruflich“ ist (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG -neu-), nach dessen Absatz 4 jedoch nach Ablauf des Veranlagungszeitraums eine Rückoption möglich ist. Wir halten die theoretische Möglichkeit einer permanenten Rosinenpickerei für sehr bedenklich.

Aus unserer Sicht müsste eine mindestens fünfjährige Bindungsfrist an eine ausgeübte Option vorgesehen werden. Eine „Rein-Raus-Rein“-Gestaltungsmöglichkeit ist aus unserer Sicht einer ohnehin höchst überlasteten Finanzverwaltung nicht zuzumuten, weder im Veranlagungsdienst noch bei der Außenprüfung (Betriebsprüfung und Lohnsteuerausßenprüfung). Das vorgelegte Optionsmodell löst auch einen immensen Einarbeitungs- und Fortbildungsbedarf aus. Es kommt zudem zu Umorganisationen in den Finanzämtern sowie zu einer kaum vorhersehbaren Veränderung des Personaleinsatzes. Letzteres mag den Bundesgesetzgeber vielleicht wenig interessieren, ist jedoch in der Praxis ein Hemmschuh und Sand im Getriebe, der gut eingespielte Prozesse verlangsamen wird.

2. Richtig ist, dass es zu Belastungsunterschieden zwischen Personenhandelsgesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits kommen kann und zwar dann, wenn der Status der Thesaurierung – ohne Anwendung des § 34a EStG – miteinander verglichen wird.

Dieser Belastungsunterschied ist jedoch zum einen nur vorläufig. Schüttet nämlich die Kapitalgesellschaft thesaurierte Gewinne aus, kommt es auf der Ebene der Gesellschafter zu einer zusätzlichen Besteuerung, der Höhe nach je nachdem, ob die Ausschüttung in ein Privatvermögen oder in ein Betriebsvermögen mündet. Von einem „absoluten“ Belastungsunterschied kann daher keine Rede sein.

Andererseits könnte die Personenhandelsgesellschaft im Falle nicht ausgeschütteter Gewinne eine steuerliche Begünstigung nach § 34a EStG in Anspruch nehmen. Diese Regelung wird nach unserer Beobachtung nicht sehr häufig in Anspruch genommen, ist aber auch nicht nur ein gesetzlicher Papiertiger. Zugestanden soll auch sein, dass die Regelung kompliziert ist, was bereits aus der Zahl der Absätze (11!) und aus der Länge der Absätze ableitbar ist. Bevor jedoch ein kunstvolles Optionsmodell über die Besteuerungspraxis mit vielen ungeklärten Fragen und Problemen hereinbricht, sollte unserer Auffassung nach § 34a EStG evaluiert und einer Reform unterzogen werden, um die Vorschrift auch für kleine und mittlere Unterneh-

men attraktiver zu machen. Dies wären übrigens gerade jene Unternehmen, die sich ein teuer und beratungsintensiv zu gestaltendes Optionsmodell finanziell gar nicht leisten können. Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hält daher die Überlegungen im Antrag der FDP-Fraktion „Thesaurierungsbegünstigung modernisieren“ (BT-Drs. 19/28766) durchaus für diskussionswürdig.

Eine etwaige Modifizierung von § 34a EStG wäre jedenfalls weitaus bürokratieärmer und würde keine so gravierenden Systembrüche wie das Optionsmodell auslösen. Es gäbe auch keine Friktionen zu anderen Steuerarten (Gründerwerb-, Erbschaft- und Schenkungsteuer).

3. Vermutlich haben die Befürworter eines Optionsmodells auch eine künftige Absenkung der Körperschaftsteuersätze im Blick, während andererseits eine Erhöhung des einkommensteuerlichen Spitzensteuersatzes diskutiert wird. Die Absenkung der Körperschaftsteuer wird meist mit Blick „auf die USA“ und auf die Trump'sche Steuerreform begründet. Indessen sollte jedoch nicht vergessen werden, dass der neue Präsident Biden und seine Finanzministerin hier eine deutliche Abkehr von dieser Senkungspolitik einleiten wollen. Die USA fallen daher als Vergleichsplattform wieder aus.

Richtig ist, dass eine mögliche Erhöhung des Spitzensteuersatzes bei der Einkommensteuer Belastungsunterschiede im thesaurierten Bereich nicht vertiefen sollte. Auch dies müsste unseres Erachtens aber über § 34a EStG gelöst werden.

4. Wie dargelegt, halten wir ein Optionsmodell für nicht überzeugend. Wir erkennen jedoch an, dass sich die deutsche Steuerrechtsordnung mit der Besteuerung der Personenhandelsgesellschaft schwer tut und insgesamt nicht stringent ist. Während einerseits die Personengesellschaft im Bereich der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuer als eigenständiges Besteuerungssubjekt gilt und der Besteuerungsgegenstand direkt der Gesellschaft zugerechnet wird – materiell und verfahrensrechtlich –, macht die Einkommensbesteuerung mit dem Transparenzprinzip eine Ausnahme. Diese wenig stringente

Differenzierung führt unausweichlich zu Folgeproblemen. Es wäre aus unserer Sicht daher wesentlich einfacher, die Personengesellschaft ganz generell als eigenes steuerrechtsfähiges Rechtssubjekt zu betrachten und stets dem Körperschaftsteuerregime zu unterwerfen. Aber nicht mit einem Optionsmodell, wo sich jedes Unternehmen seine Besteuerungssituation nach Lust und Laune aussuchen und zurechtgestalten kann.

5. Wir machen auch ausdrücklich auf die im Grunde absurde Situation aufmerksam, dass ein Gesellschafter nach § 1a Abs. 3 Nr. 2 KStG künftig als Arbeitnehmer gilt - mit allen Folgeproblemen. Es dürfte auch bei Lohnsteuerausprüfungen zu vielen – heute noch nicht absehbaren – Fragestellungen kommen. Festzuhalten ist auch, dass die Tätigkeitsvergütungen die Basis der Gewerbesteuer ebenso schmälern werden wie Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern. Auch die Frage verdeckter Gewinnausschüttungen dürfte ein breites Thema werden und bereits im Vorfeld zu Anträgen auf kostenpflichtige verbindliche Auskünfte führen. Vieles dürfte neu „gestaltet“ bzw. umgestaltet werden.

Im Übrigen wird dadurch das Tor weit geöffnet für die plötzliche steuerliche Anerkennung von Altersvorsorgeleistungen und die Einbuchung von gewinnmindernden Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG.

6. Nicht im Gesetzentwurf geregelt ist aus unserer Sicht die Frage der Behandlung von Sonderbetriebsvermögen, also von Vermögen, das nicht im Eigentum der zivilrechtlichen Gesamthand, sondern im Eigentum eines Gesellschafters liegt. Hierzu müssen aus unserer Sicht klare Regelungen getroffen werden. Insbesondere ist zu klären, ob es zu einer Entstrickung vom Betriebsvermögen kommt und welche steuerlichen Folgen dies auslöst. Dazu gehört auch die Frage, wie ggf. eine Rückoption auf „früheres“ Sonderbetriebsvermögen wirkt. Zudem sollte klargestellt werden, in welchen Fällen die Grundsätze der Betriebsaufspaltung Anwendung finden. Wir befürchten, dass es hier zu einer Vielzahl von Folgefragen kommt, die unseres Erachtens

nicht nur durch Verwaltungsanweisungen geregelt werden können. Dies obliegt nach unserer Auffassung dem Gesetzgeber.

7. Dass es sich beim Optionsmodell lediglich um ein Konstrukt zur Steueroptimierung geht, zeigt sich auch daran, dass der Status der optierenden Personengesellschaft bei anderen Steuerarten – Grunderwerbsteuer sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer – erhalten bleibt und nur für die Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer wirkt. Sehr überzeugend wirkt das für Beobachter nicht.

Auch dürfen wir darauf aufmerksam machen, dass die Optionsmöglichkeit nicht für alle Personengesellschaften gilt. Zum Beispiel ist die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ausgeschlossen. Auch dies zeigt, dass nur bestimmten Gesellschaften Steuervorteile zugestanden werden sollen.

8. Zu Artikel 3 des Gesetzentwurfs (Änderung des Umwandlungssteuergesetzes)

Die Änderung des Anwendungsbereichs ist extrem kompliziert und kaum überschaubar. In der Gesetzesbegründung befinden sich dazu aus unserer Sicht lediglich apodiktische Hinweise wie „Modernisierungsbedarf besteht auch im Umwandlungssteuerrecht“ oder „Diese generelle Beschränkung erscheint angesichts der fortschreitenden Globalisierung nicht mehr zeitgemäß“. Einen echten Beleg für diese Aussagen gibt es aus unserer Sicht nicht.

Das Umwandlungssteuergesetz soll in einem abgegrenzten Rahmen für Steuerneutralität sorgen. Eine wirtschaftlich nicht gebotene Entstrickung stiller Reserven soll verhindert werden. Wir halten es für sehr nachvollziehbar, dass eine Verhinderung einer Entstrickung auf den europäischen Wirtschaftsraum begrenzt bleibt. Uns fehlen Argumente, weshalb nun Drittstaatenregelungen ins Spiel gebracht werden.

Die Gesetzesänderung ist von der Auswirkung her kaum überschaubar. Wir gehen davon aus, dass sie als Plattform Auslöser für zahlrei-

che Steuergestaltungen in den Drittstaatenraum werden kann. Dies liegt unseres Erachtens nicht im deutschen Besteuerungsinteresse. Der Gesetzgeber sollte der Verschiebung deutschen Steuersubstrates keinen Vorschub leisten. Die Pandemie hat doch gerade an einigen Stellen gezeigt, dass eine zu weitgehende Internationalisierung nicht wünschenswert ist und sie daher auch nicht durch eine zu weitgehende Änderung des Umwandlungssteuergesetzes protegert werden sollte.

II. Zum Antrag der FDP-Fraktion „Thesaurierungsbegünstigung modernisieren“ (Drs. 19/28766)

Wir hatten oben unter I. bereits ausgeführt, dass wir einer Evaluation und etwaigen Reform des § 34a EStG klar den Vorzug gegenüber einem Optionsmodell bei der Körperschaftsteuer geben.

Wir halten daher den Antrag von seiner Stoßrichtung her für richtig. Wir halten es auch für nachvollziehbar, die im Antrag gemachten Vorschläge in eine sorgfältige Prüfung mit einzubeziehen.

III. Zum Antrag der FDP-Fraktion „Gestärkt aus der Krise hervorgehen – Gewerbesteuer reformieren“ (Drs. 19/29770)

Richtig ist, dass die Gewerbesteuer konjunkturanfällig ist. Damit teilt sie das Schicksal jeder Ertragsbesteuerung; auch staatliche Ertragsteuern unterliegen konjunkturellen Schwankungen. Ein richtiges Problem ergibt sich jedoch nur, wenn die Konjunkturinbrüche dauerhaft sind. Dieses war historisch gesehen bislang jedoch nicht der Fall. In den letzten 10 Jahren vor der Pandemie haben die Kommunen ganz erheblich von einer guten Konjunktur und damit von hohen Gewerbesteuereinnahmen profitiert.

Ein gewerbesteuerlicher Verlustrücktrag – der Antrag schlägt eine „Prüfung“ vor – würde jedoch diese Konjunkturanfälligkeit noch verstärken. Wir können dies daher nicht unterstützen.

Richtig ist, dass die Gewerbesteuer – insbesondere im Bereich von Kürzungen und Hinzurechnungen – schon jetzt verwaltungsaufwändig ist. Andererseits würde jedes Zuschlagsmodell zu einem Mehr an Bürokratie und zu großen Datentransfers Richtung Kommunen führen. Wir können vor dieser Aufblähung nur warnen.

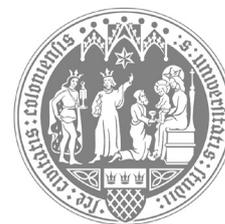
Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft lehnt darüber hinaus Pläne ab, alle Einwohner einer Kommune mittels eines kommunalen Einkommensteuerzuschlagsmodells in eine Gegenfinanzierung bei Wegfall der Gewerbesteuer mit einzubeziehen.

Wir halten es allerdings für angezeigt, zu prüfen, warum nicht jede unternehmerische Betätigung innerhalb einer Kommune – etwa auch im freiberuflichen Bereich – in den sachlichen Anwendungsbereich des Gewerbesteuergesetzes miteinbezogen werden sollte. Die Abgrenzungsunterschiede sind oft nur ganz marginal und auch streit anfällig. Der freiberufliche Bereich ist im übrigen weit weniger konjunkturanfällig als der gewerbliche Bereich.

Kürzungen und Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage sind zwar kompliziert, sind jedoch systematisch nicht zu beanstanden. Die Gewerbesteuer ist als eigene Steuer nur gerechtfertigt, wenn sie einen eigenen Steuergegenstand hat. Sie darf nicht einfach eine reine zweite Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer sein. Sie muss sich unterscheiden, da ihr sonst die verfassungsrechtliche Rechtfertigung fehlt.

Falls sich ein Bundesgesetzgeber doch einmal für den Wegfall der Gewerbesteuer entscheiden sollte, müsste unseres Erachtens eine Anbindung an das Umsatzsteueraufkommen erfolgen. Nur so ließen sich unserer Auffassung nach Kommunen gewinnen, die Ansiedlung von unternehmerischer Tätigkeit zu fördern.

Universität zu Köln



Universität zu Köln • Albertus-Magnus-Platz • 50923 Köln

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Platz der Republik 1
11011 Berlin

**Rechtswissenschaft-
liche Fakultät**

Institut für Steuerrecht

Telefon +49 221 470-2271
steuerrecht@uni-koeln.de

Köln, 2. Mai 2021

**Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
am 3.5.2021, 13:30 bis 15:00 Uhr**

**Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
(BT-Drucks. 19/28656);**

Anträge der Fraktion der FDP

- „Gewerbsteuer reformieren“ (BT-Drucks. 19/28770)
- „Thesaurierungsbegünstigung modernisieren“ (BT-Drucks. 19/28766)
- „Niedrigbesteuerungsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf international wettbewerbsfähiges Niveau absenken“ (BT-Drucks. 19/27818)

Sehr geehrte Frau Hessel,

sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

gerne nehme ich Stellung zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts und zu weiteren Anträgen:

Stellungnahme

zu dem Entwurf eines **Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts** (BT-Drucks. 19/28656);

zu den Anträgen der FDP-Fraktion **Thesaurierungsbegünstigung** (BT-Drucks. 19/28766); **Gewerbsteuer** (BT-Drucks. 19/28770); **§ 8 Abs. 3 AStG** (BT-Drucks. 27818)

Überblick

I. Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

1. Allgemeine Einordnung der Körperschaftsteueroption
2. Subjektiver Anwendungsbereich der Option
3. Folgen der Optionsausübung
4. Internationalsteuerrechtliche Einordnung optierter Personengesellschaften
5. Beschränkung der Optionsfolgen auf das Ertragsteuerrecht

II. Reformbedarf § 34a EStG

Zusammenfassung

Die Bemühungen um Rechtsformneutralität durch Einführung einer Körperschaftsteueroption sind grundsätzlich zu begrüßen. Die Einbeziehung von Personengesellschaften in die Körperschaftsteuer trägt der (zivil)rechtlichen Verselbständigung der Personengesellschaft Rechnung. Es handelt sich um eine international gebräuchliche Erweiterung des Anwendungsbereichs der Körperschaftsteuer. Angesichts der Komplexität des Steuerrechts der Mitunternehmerschaft ist nicht erkennbar, dass es zu einer weiteren Komplizierung führt, wenn Personengesellschaften stattdessen zukünftig wahlweise der Körperschaftsteuer unterworfen werden.

Dennoch bestehen Zweifel in Bezug auf die Attraktivität des vorgeschlagenen Optionsmodells. Die Option steht in Konkurrenz zur Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG. Die Thesaurierungsbegünstigung soll neben der Körperschaftsteueroption fortbestehen. Der Gesetzgebungsentwurf gibt jedoch keine Antworten auf die seit langem bekannten Defizite der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG. Es fehlt an einer klaren Konzeption. Die Körperschaftsteueroption kann daher nur ein erster Einstieg in eine grundlegende Neuordnung der Strukturen des Unternehmensteuerrechts sein, in die notwendigerweise auch eine Reform der Gewerbesteuer einzubeziehen ist.

I. Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

1. Allgemeine Einordnung der Körperschaftsteueroption

Grundsätzlich ist es zu begrüßen, dass der Gesetzgeber sich um Rechtsformneutralität bemüht und damit die Rechtsformwahl von steuerlichen Erwägungen entlastet. Seit langem wird hierzu u.a. eine Körperschaftsteueroption gefordert. Bereits im Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes vom 15. Februar 2000 fand sich ein entsprechender Gesetzgebungsvorschlag (§ 4a KStG-E)¹.

Eine Optionslösung hat gegenüber der zwingenden Einbeziehung von Personenunternehmen in die Körperschaftsteuer den Vorteil der Flexibilität. Insbesondere werden Nachteile für den Fall von Verlusten, für die der Personengesellschafter anders als der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft persönlich haftet, vermieden. Die Flexibilität aus Sicht der Steuerpflichtigen macht es wett, dass mit der Option Gestaltungsmöglichkeiten einhergehen; diese bestehen ohnehin schon im geltenden Recht durch Umwandlung. Im Ausland, wo Personen(handels)gesellschaften häufig der Körperschaftsteuer unterliegen, sind Optionslösungen allerdings die Ausnahme². Werden dort Personenhandelsgesellschaften in die Körperschaftsteuer einbezogen, handelt es sich in der Regel um eine zwingende Rechtsfolge

Trotz des zu begrüßenden Anliegens bestehen erhebliche Zweifel hinsichtlich des Erfolgs des Optionsmodells. Bereits heute steht die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG zur Verfügung. Dies wirft die Frage auf, ob es einer zusätzlichen Körperschaftsteueroption bedarf. Der wesentliche Vorteil gegenüber § 34a EStG läge in der günstigeren Thesaurierungsbelastung³. Jedoch sind mit der Körperschaftsteueroption Nachteile verbunden, die im Zweifel gegen ihre Ausübung sprechen, und zwar auch dann, wenn Steuerpflichtige im Hinblick auf die Komplexität der Thesaurierungsbegünstigung nicht von § 34a EStG Gebrauch machen. Eine langfristige Bindungswirkung der Option, wie in den Empfehlungen BR-Drs. 244 – 1 – 21 (7 Jahre), vorgesehen, würde die Risiken der Ausübung der Option noch weiter erhöhen und den Erfolg des Optionsmodells zusätzlich in Frage stellen.

¹ BT-Drucks. 14/2683, 77. Basierend auf den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriften-Reihe, Heft 66 (1999). Bereits auf dem 33. DJT hatte *Becker* nach einer fruchtlosen Debatte um die Einführung einer einheitlichen Betriebsteuer für eine Optionslösung plädiert (33. DJT, 1925, 433 (461 f.).

² Z.B. Frankreich für Kommanditisten; USA.

³ Zu den Belastungseffekten von § 34a *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 (402 ff.); *Hey*, Belastung thesaurierender Personenunternehmen. Reformbedarf bei Sondertarifierung (§ 34a EStG) und Gewerbesteueranrechnung (§ 35 EStG), hrsg. Stiftung Familienunternehmen, 8 ff.

2. Subjektiver Anwendungsbereich der Option

Optionsberechtigt sind gem. § 1a Abs. 1 S. 1 KStG-E lediglich Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften. Zutreffend ist es, den Einzelunternehmer nicht einzubeziehen. Hier fehlt es an einer rechtlichen Verselbständigung der Unternehmensebene, was der Anwendung der Körperschaftsteuer entgegensteht bzw. zusätzliche Sonderregeln erfordern würde.

Richtigerweise hätten allerdings auch BGB-Gesellschaften einbezogen werden müssen. Sie unterscheiden sich nach der Rechtsprechung des BGH⁴ von den Personenhandelsgesellschaften nicht im Hinblick auf ihre Rechtsfähigkeit oder die rechtliche Verselbständigung des Gesellschaftsvermögens. Das im Entwurf vorliegende Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts⁵ vollzieht diese Rechtsprechung nach, geht aber mit der Aufgabe der Konzeption des Gesamthandsvermögens noch einen Schritt weiter. Spätestens nach Annahme des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts muss die Option auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechts erweitert werden, da sich die Differenzierung dann gleichheitsrechtlich nicht länger rechtfertigen lässt.

3. Folgen der Optionsausübung

Von zentraler Bedeutung für die Attraktivität der Option für Bestandsunternehmen ist es, ob die Option steuerneutral ausgeübt werden kann. Dies ist durch Gleichstellung mit dem Formwechsel grundsätzlich der Fall. Dass Voraussetzung der buchwertneutralen Optionsausübung die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ist, soweit es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt, ist unvermeidbar, da nach der Option die Qualität als Sonder(betriebs)vermögen und die Verstrickung der stillen Reserven entfällt.

Sachwidrig ist dagegen die Nachversteuerung vorhandener Thesaurierungsrücklagen bei Optionsausübung (§ 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG). Zwar entspricht dies den Folgen des (gesellschaftsrechtlichen) Formwechsels, doch gibt es auch hierfür keine Rechtfertigung. Die Einführung der Körperschaftsteueroption sollte zum Anlass genommen werden, die Nachversteuerung bei dem Wechsel aus § 34a EStG in die Körperschaftsteuer insgesamt zu streichen. Da es auch bei späterer Ausschüttung einer körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft wie bei der Entnahme

⁴ BGH, Urteil vom 29.01.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341; BGH, Urteil vom 04.12.2008 – V ZB 74/08, BGHZ 179, 102.

⁵ Regierungs-Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) v. 20.1.2021.

unter dem EStG zu einer Nachbelastung kommt, bedarf es keiner Abrechnung der Thesaurierungsbegünstigung im Umwandlungs- bzw. Optionszeitpunkt. Belastungsunterschiede ergeben sich allenfalls daraus, dass der Nachversteuerungsbetrag gem. § 34a Abs. 4 Satz 2 EStG einer starren Belastung in Höhe von 25% unterliegt, während für Ausschüttungen körperschaftsteuerpflichtiger Gesellschaften entweder die Abgeltungsteuer mit Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG) oder das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) eingreifen. Allerdings ist auch diese Ungleichbehandlung im geltenden Recht schwer zu rechtfertigen.

4. Internationalsteuerrechtliche Einordnung optierter Personengesellschaften

Qualifikationskonflikte, zu denen es im Verhältnis zu Staaten kommen wird, die Personengesellschaften transparent besteuern, sind im Unternehmenssteuerrecht unvermeidlich, da es international keine einheitlichen Standards hinsichtlich transparenter/separater Besteuerung von Unternehmen gibt. Ob es in Summe zu einer Ausweitung von Qualifikationskonflikten kommen wird, ist unklar, da viele Staaten Personen(handels)gesellschaften der Körperschaftsteuer unterwerfen. Zudem würde die erheblichen DBA-rechtlichen Friktionen in Bezug auf das Sonderbetriebsvermögens der geltenden Mitunternehmerbesteuerung für optierte Personengesellschaften entfallen. Insofern bestehen aus internationalsteuerlicher Sicht keine grundsätzlichen Bedenken⁶.

Konsequent ist die Anwendung von § 6 AStG im Fall des Wegzugs eines Gesellschafters der optierten Personengesellschaft. Die Wegzugsbesteuerung wird jedoch mit zunehmender Mobilität der beteiligten Gesellschafter auch für in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft organisierte Familienunternehmen zu einem Problem⁷, verhindert Umwandlungen von Familienpersonengesellschaften und würde auch der Ausübung der Option im Wege stehen. Nach der Rechtssache *Lasteyrie du Saillant*⁸ war es zwar zwischenzeitlich für EU/EWR-Sachverhalte durch die Möglichkeit des Besteuerungsaufschubs zu einer Entspannung gekommen. Der Wegzug in einen Drittstaat löste indes weiterhin die sofortige Besteuerung der in den Kapitalgesellschaftsanteilen enthaltenen stillen Reserven aus. Aber auch innerhalb EU/EWR ist die Sofortbesteuerung nach dem Entwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes vom 19. April 2021 (BT-Drucks. 19/28652) zukünftig wieder die Regel, lediglich abgemildert durch Verteilung auf fünf

⁶ Zu klärungsbedürftigen Einzelfragen Haase, Ubg. 2021, 193 ff.

⁷ S. nur *Häck*, ISR 2018, 189; *Siemers*, IStR 2015, 598; *Krumm*, FR 2012, 509 (511); zur Ausweichgestaltung der Umwandlung von Beteiligungs-Kapitalgesellschaften in GmbH & Co. KGs *Häck*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, AStG, Kommentar, § 6 Rz. 179 ff. (April 2020).

⁸ EuGH v. 11. 3. 2004 – Rs. C-9/02 – de *Lasteyrie du Saillant*, EuGHE 2004, I-2409, in dessen Folge mit *SEStEG* v. 7. 12. 2006, BGBl. I 2006, 2782, für den Wegzug innerhalb von EU/EWR der Besteuerungsaufschub des § 6 Abs. 5 AStG geschaffen wurde.

Jahre⁹. Es handelt sich hierbei allerdings nicht um ein spezifisches Problem der Körperschaftsteueroption, sondern allgemein der Wegzugsbesteuerung.

5. Beschränkung der Optionsfolgen auf das Ertragsteuerrecht

Mit der Beschränkung der Wirkungen der Option auf die Ertragsteuern wird ein wesentlicher Hinderungsgrund für die Optionsausübung vermieden, der in der Reformdiskussion des Jahres 2000 eine große Rolle gespielt hat¹⁰. Die Option hat keine erbschaftsteuerrechtlichen Nachteile. Insbesondere gelten für die Anwendung der § 13a, b ErbStG nicht die Beteiligungsanforderungen für Kapitalgesellschaften (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG). Eine Gleichstellung optierender Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften für Zwecke der Erbschaftsteuer ist auch nicht geboten. Die Erbschaftsteuer dient *nicht* einer Nachbelastung niedrig besteuert thesaurierter Gewinne, sondern erstreckt sich auf das gesamte Betriebsvermögen und knüpft an die Person des Erwerbers an.

II. Reformbedarf § 34a EStG

Richtigerweise hätte mit der Einführung einer Körperschaftsteueroption auch § 34a EStG reformiert werden müssen. Die Körperschaftsteueroption ist ein *allium* und machte die Überarbeitung von § 34a EStG nicht obsolet.

Der Reformbedarf ist in BT-Drucks. 19/28766 zutreffend dargestellt, insbesondere geht es um

1. Anpassung der Effektivbelastung des nicht entnommenen Gewinns an die Gesamtbelastung thesaurierter Gewinne der Kapitalgesellschaft, indem die Steuerzahlung auf den Begünstigungsbetrag nicht länger als Entnahme der individuellen Einkommensteuerbelastung unterworfen wird.

⁹ Kritik *Schiefer*, ISR 2020, 84 (86 ff.); *Escher/Grzella*, BB 2020, 540 (543) und Stellungnahme Schniger zu BT-Drucks.19/28652, S.13 ff.

¹⁰ Es handelte es sich um einen der Knackpunkt eder Körperschaftsteueroption des § 4a KStG i.d.F. des Entwurfs eines Steuersenkungsgesetzes vom 15. Februar 2000; zur damaligen Diskussion *Koschmieder/Schwarz*, DB 2000, 443; *Scheifers/Bergemann*, DStR 2000, 709 (715); *Lang*, GmbHR 2000, 453 (461); *Schiffers*, GmbHR 1999, 741 (745); *Bippus*, DStZ 2000, 541 (550); s. auch *Wacker*, DStR 2019, 585 (589).

2. Zudem müssen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben in die Sondertarifierung einbezogen werden.
3. Ferner muss Belastungsneutralität auch für die spätere Entnahme verwirklicht werden, indem statt der derzeitigen pauschalen Nachbelastung in Höhe von 25 % der individuellen Einkommensteuersituation des Unternehmers im Zeitpunkt der Entnahme Rechnung getragen wird (Anwendung des Teileinkünfteverfahrens).
4. Rechtsformwechsel und Einbringung dürfen nicht länger durch Nachversteuerung behindert werden (siehe oben I.3.).
5. Durch Änderung der Verwendungsreihenfolge für Altrücklagen sollten Lock-in-Effekte vermieden werden.

Die richtige Antwort auf die Feststellung, dass die Thesaurierungsrücklage in der Praxis weit weniger genutzt wird, als bei ihrer Einführung erwartet, ist nicht die Einführung einer Körperschaftsteueroption, sondern die Beseitigung systemwidriger Nachteile in der Ausgestaltung von § 34a EStG. Insbesondere lassen sich diese Nachteile nicht rechtfertigen durch die, anders als nach Körperschaftsteueroption, weiterhin bestehende Möglichkeit steuerlicher Verlustverrechnung, wenn von § 34a EStG Gebrauch gemacht wird. Diese ist begründet durch die persönliche Haftung der Personengesellschafter.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Johanna Hey
Direktorin des Instituts für Steuerrecht
Universität zu Köln



Frau
MdB Katja Hessel
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestags
11011 Berlin

ausschließlich per E-Mail an:
katja.hessel@bundestag.de,
finanzausschuss@bundestag.de

Düsseldorf, 30.04.2021

613/685

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

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

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

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

Stellungnahme

zum Regierungsentwurf eines Körperschaftsteuermodernisierungsgesetzes (KöMoG)

Sehr geehrte Frau Hessel,

im Vorfeld der Anhörung am 03.05.2021 nehmen wir zu dem Regierungsentwurf eines Körperschaftsteuermodernisierungsgesetzes (KöMoG) Stellung.

Wir begrüßen ausdrücklich, dass der Gesetzgeber unseren Vorschlag für ein Optionsmodell, wonach sich Personengesellschaften auf Antrag wie Kapitalgesellschaften besteuern lassen können, aufgegriffen hat. Damit wird ein wichtiger Schritt hin zur rechtsformneutralen Angleichung der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften gemacht.

Durch die Einräumung der Möglichkeit einer Option zur Körperschaftsteuerpflicht können potenzielle Nachteile der Personengesellschaftsbesteuerung im Einzelfall beseitigt werden. Insbesondere können aktuell bestehende Nachteile deutscher Personengesellschaften im internationalen Bereich gemindert und damit die internationale Wettbewerbsfähigkeit der in den Anwendungsbereich des § 1a KStG-E fallenden Personengesellschaften gesteigert werden.

Für Personengesellschaften, für die sich eine Option nicht empfiehlt, sollte die Vorschrift der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) im Sinne einer zielgerichteteren und praxisgerechteren Ausrichtung des Anwendungsbereichs im Rahmen des KöMoG noch angepasst werden.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/9 zum Schreiben vom 30.04.2021 an den Finanzausschuss des Bundestags

Die in dem Regierungsentwurf u.a. vorgesehene Ersetzung der Regelungen zu den organschaftlichen Ausgleichsposten durch die Einführung einer sog. Einlagelösung und die Öffnung des Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuerrechts sind grundsätzlich zu befürworten.

Allerdings reichen die geplanten Änderungen des Umwandlungssteuerrechts u.E. nicht weit genug. Es ist eine umfassendere Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts (v.a. Schaffung von Regelungen bezüglich eines neutralen Anteilstauschs in Drittstaatenfällen) dringend erforderlich. Kurzfristig regen wir eine Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs des UmwStG an.

Perspektivisch ist jedoch eine umfassende Anpassung der Grundkonzeption des Umwandlungssteuerrechts dringend erforderlich, um die internationale Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands zu erhöhen. In diesem Zusammenhang wäre auch (und gerade auch für die Anwendung des Optionsmodells) die Klärung der in der Praxis bestehenden Fragestellungen im Zusammenhang mit der Sperrfristregelung des § 22 UmwStG geboten.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir zum Regierungsentwurf im Einzelnen wie folgt Stellung:

Zu Artikel 1: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Zu Nr. 3: § 1a KStG-E – Option zur Körperschaftsbesteuerung und zu Nr. 8 Buchst. a: § 34 Abs. 1 KStG-E – Anwendungsregelung des Optionsmodells

- **Es sollte eine Anwendungsregelung im Hinblick auf den Zeitpunkt der frühestmöglichen Antragstellung zur Anwendung des Optionsmodells aufgenommen werden. Die Aufnahme einer expliziten Regelung für Neugründungs- und Umstrukturierungsfälle wäre auch wünschenswert.**
- **Es sollte eine Klarstellung in den Regierungsentwurf aufgenommen werden, dass die Ausnahmeregelung zur Anwendung der Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge aus der Darlehensgewährung an eine GmbH durch eine ihr nahestehende Person (§ 32 d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG) auch in Optionsfällen zur Anwendung kommt. Weiterer Anpassungsbedarf besteht für die Regelungen zum gewerbsteuerlichen Schachtelprivileg (§ 9 Nr. 2a GewStG) und zu den Streubesitzdividenden (§ 8b Abs. 4 KStG).**
- **Es sollte gesetzlich geregelt werden, dass die Nachversteuerungsregelung des § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG nicht zur Anwendung kommt.**

Seite 3/9 zum Schreiben vom 30.04.2021 an den Finanzausschuss des Bundestags

- **Es sollte der letzte Halbsatz des § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG-E („... oder ihre Auszahlung verlangt werden kann“) wegen der geplanten Neuregelung des § 122 HGB durch das MoPeG gestrichen werden.**

Die Regelungen des KöMoG sollen gem. § 34 Abs. 1 KStG-E am 01.01.2022 in Kraft treten. Für das Optionsmodell (§ 1a KStG-E) ist bislang keine gesonderte Anwendungsregelung vorgesehen. § 1a Abs. 1 S. 2 KStG-E sieht vor, dass „der Antrag von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a der Abgabenordnung zuständigen Finanzamt vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen [ist], ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll“. Der Gesetzesentwurf sieht keine Rückwirkung des Antrags vor, sodass optionswillige Gesellschaften den Antrag für den Veranlagungszeitraum 2022 (bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr) bis Ende des Jahres 2021 stellen müssten. Zu diesem Zeitpunkt ist die Regelung des § 1a KStG-E jedoch noch nicht anwendbar. Es sollte ermöglicht werden, dass eine Antragstellung bereits vor Inkrafttreten der Regelung des § 1a KStG-E erfolgen kann. Die Aufnahme einer konkreten Anwendungsregelung in den Gesetzesentwurf wäre wünschenswert, um eine zeitnahe Anwendung des Optionsmodells zu ermöglichen. Darüber hinaus sollte nach unserer Auffassung eine Regelung für Neugründungs- und Umstrukturierungsfälle in den Gesetzestext eingefügt werden, um eine rechtssichere Anwendung des Optionsmodells (v.a. auch in den Fällen der Rückoption) sicherzustellen.

Zu den Regelungen, die ausweislich des Wortlauts auf originäre Kapitalgesellschaften anwendbar sind, gehört § 32d Abs. 2 EStG. Nach dieser Regelung (Nr. 1 Buchst. b) werden Kapitalerträge aus der Darlehensgewährung an eine GmbH durch eine ihr nahestehende Person aus dem Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer ausgenommen. Die Regelung muss u.E. auch für optierte Gesellschaften gelten. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte die Regelung entsprechend ergänzt werden. Weiterer Anpassungsbedarf besteht bei § 9 Nr. 2a GewStG, wonach gewerbsteuerlich Inlandsdividenden ab einer Beteiligung von 15 % (bei Beteiligung an EU-Kapitalgesellschaften: 10 %) steuerfrei gestellt werden, wenn diese zu Beginn des Erhebungszeitraums bestanden haben. Die Regelung müsste unseres Erachtens auch für gewerbsteuerpflichtige Gesellschafter einer optierenden Personengesellschaft gelten. In diesem Zusammenhang sollte unseres Erachtens auch definiert werden, wie die Beteiligungshöhen zu ermitteln sind. Entsprechendes gilt für die Regelung zu den Streubesitzdividenden (§ 8 b Abs. 4 KStG), falls eine Kapitalgesellschaft an einer optierenden Personengesellschaft beteiligt ist.

Seite 4/9 zum Schreiben vom 30.04.2021 an den Finanzausschuss des Bundestags

Nach der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 19/28656; S. 21) soll die Option auch – wie bei einer echten Umwandlung – zu einer Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG führen. Diese Schlussfolgerung ist unseres Erachtens nicht zutreffend.

Voraussetzung für die Anwendung der Nachversteuerungsregelung des § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG auf die beiden, abschließend geregelten Anwendungsfälle (d.h. der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft oder des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft) ist, dass die Personengesellschaft sowohl steuerlich als auch zivilrechtlich beendet wird. Hintergrund dieser Anwendungsvoraussetzungen ist, dass § 34a EStG als sog. personenbezogene Vorschrift ausschließlich natürliche Personen begünstigen soll. Dieses Ziel kann jedoch nicht mehr erreicht werden (mit der Folge, dass eine Nachversteuerung der thesaurierten Beträge ohne Entnahme gemäß § 34a Abs. 6 S. 1 EStG eintritt), wenn die Personengesellschaft zivil- und steuerrechtlich beendet ist und damit der nachversteuerungspflichtige Betrag nicht unverändert fortgeschrieben werden kann. Im Rahmen des Optionsmodells bleibt die Personengesellschaft zivilrechtlich jedoch bestehen.

Es sollte – wegen der vorgetragenen Bedenken – gesetzlich klargestellt werden, dass die Nachversteuerungsregelung des § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG im Optionsfall nicht zur Anwendung kommt.

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) sollen die handelsrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung und -verteilung (§§ 120-122 HGB-E) neu geregelt werden. Nach dem Regierungsentwurf sollen die geschäftsführenden Gesellschafter verpflichtet sein, den Jahresabschluss aufzustellen und über die Feststellung des Jahresabschlusses zu beschließen. Es soll die Anteilsquote maßgeblich für die Gewinn- und Verlustverteilung sein, wobei für die Gewinnauszahlung vom Prinzip der Vollausschüttung auszugehen sei. In der Folge müssen die Gesellschaftsverträge ggf. durch die Ergänzung hinreichender Regelungen zur Gewinnthesaurierung und Rücklagenbildung angepasst werden. Die in § 122 HGB-E enthaltene Regelung ist unseres Erachtens nicht hinreichend abgestimmt mit der Formulierung in § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG-E. Dort heißt es: „Gewinnanteile gelten erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann“.

Wir regen an, den Nachsatz „... oder ihre Auszahlung verlangt werden kann“ zu streichen, um mögliche Interferenzen mit dem MoPeG-E auszuschließen.

Seite 5/9 zum Schreiben vom 30.04.2021 an den Finanzausschuss des Bundestags

Petition: Modernisierung der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG)

Parallel zur Einführung des Optionsmodells sollte § 34a EStG modernisiert werden.

Dies würde auch das gesetzgeberische Anliegen (vgl. BT-Drs. 16/4841, 30 ff., 62 ff.) fördern, die Eigenkapitalausstattung der Personenunternehmen zu stärken. Diese Intention ist gerade in der aktuell aufgrund der Corona-Pandemie bestehenden wirtschaftlichen Krise zu unterstützen, um sowohl die Investitionsfähigkeit der Personengesellschaft zu erhalten und/oder zu stärken und damit einen besseren Insolvenzschutz zu erreichen.

- **Die Regelungen der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) sollten angepasst, d.h. insbesondere praxisgerechter und zielgenauer ausgerichtet werden.**
- **Es sollte den Steuerpflichtigen zudem ermöglicht werden, zwischen der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und dem Optionsmodell zu wechseln.**

Wir nehmen Bezug auf die durch das Land NRW entwickelten und im Juni 2018 als Entschließungsantrag in den Bundesrat eingebrachten Vorschläge zur Modernisierung und zur zielgenaueren Ausrichtung der Vorschrift des § 34a EStG, vgl. BR-Drs. 310/18 v. 27.6.2018. Es ergeben sich nach unserer Auffassung im Wesentlichen folgende Anknüpfungspunkte:

- Die Nachversteuerungsregelung sollte bei einer späteren Entnahme angepasst werden.
- Es sollte ein Entnahmevolumen festgelegt werden, bis zu dem ein direkter Zugriff auf die Altrücklagen auch während der Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung gestattet ist. Da sich im Unternehmen neben sondertarifizierten Gewinnen auch sog. regelbesteuerter Altrücklagen befinden, ist eine steuerneutrale Entnahme dieser Altrücklagen nach der gesetzlichen Verwendungsreihenfolge erst dann eröffnet, wenn alle begünstigten Gewinnanteile entnommen und damit nachversteuert wurden. In der Vergangenheit wurden in der Praxis daher die sog. Altrücklagen vor Bildung der Thesaurierungsrückstellung dem Unternehmen entnommen. Um dies zu vermeiden, könnte das vorstehend angeregte Entnahmevolumen eingeführt werden.
- Darüber hinaus sollten die verfahrensrechtlichen Regelungen vereinfacht und vor allem die Regelung hinsichtlich einer gesonderten Feststellung (§ 34a Abs. 10 EStG) abgeschafft werden. Stattdessen sollte z.B. die Höhe von Ein-

Seite 6/9 zum Schreiben vom 30.04.2021 an den Finanzausschuss des Bundestags

lagen und Entnahmen im allgemeinen Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ermittelt werden.

Zu Nr. 6: § 14 Abs. 4 KStG-E – Einführung der Einlagelösung; zu Nr. 8 Buchst. e: § 34 Abs. 6e KStG-E – Anwendungsregelung der Einlagelösung

- **Die im Rahmen der Einführung der Einlagelösung in § 14 Abs. 4 KStG-E nach § 34 Abs. 6e KStG-E vorzunehmende, ertragswirksame Auflösung etwaig vorhandener passiver Ausgleichsposten sollte gestrichen, zumindest aber angepasst werden.**

Der Gesetzesentwurf sieht die Einführung der sog. Einlagelösung in § 14 Abs. 4 KStG-E vor. Danach sollen im Falle von Körperschaftsteuerlichen Organschaften für Abweichungen zwischen dem handelsrechtlich an den Organträger abzuführenden Gewinn und dem steuerlich zuzurechnenden Einkommen keine steuerlichen Ausgleichsposten mehr zu bilden sein. Zukünftig sind organschaftliche Mehrabführungen als Einlagenrückgewähr und Minderabführungen als Einlagen zu behandeln.

Der Gesetzesentwurf sieht darüber hinaus vor, dass bestehende Ausgleichsposten im ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.2021 endet, aufgelöst und gegen den Beteiligungsbuchwert verrechnet werden sollen. Ein nach Verrechnung verbleibendes Delta oder ein passiver Ausgleichsposten führt zu einem Gewinn, der in den Anwendungsbereich des Teileinkünfteverfahrens oder des § 8b KStG fällt. Der Gewinn kann (Wahlrecht des Steuerpflichtigen) in eine Rücklage eingestellt werden. Diese Rücklage ist im Jahr ihrer Bildung und in den nachfolgenden neun Jahren in gleichen Teilen gewinnerhöhend aufzulösen. In diesem Fall greifen die Regelungen des Teileinkünfteverfahrens oder des § 8b KStG bei der Auflösung – nicht jedoch bei der Bildung – der Rücklage.

Die Einführung der Einlagelösung ist vor dem Hintergrund der Komplexität und der Rechtsunsicherheiten in Bezug auf das aktuelle Regelwerk und im Hinblick auf die zu erwartende Verfahrensvereinfachung insgesamt zu befürworten. Nach unserer Auffassung ist jedoch die zum 01.01.2022 vorzunehmende ertragswirksame Auflösung etwaig vorhandener passiver Ausgleichsposten sachwidrig. Durch die Fiktion der Veräußerung der Organbeteiligung wird eine – zwar begünstigte aber gleichsam möglicherweise ungerechtfertigte – Zwangsversteuerung ausgelöst. Daran kann auch die durch den Gesetzgeber eingeräumte Option zur Bildung einer über den Zeitraum von zehn Jahren aufzulösenden Rücklage nichts ändern. Durch sie wird die Steuerbelastung lediglich abgemildert. Es sollte vielmehr – vor dem Hintergrund, dass die steuerlichen Ausgleichsposten derzeit zumindest teilweise als Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert verstanden werden – erwogen werden, eine "Umbuchung"

Seite 7/9 zum Schreiben vom 30.04.2021 an den Finanzausschuss des Bundestags

des Ausgleichspostens direkt auf den Beteiligungsansatz auch dann zuzulassen, wenn der Beteiligungsansatz dadurch negativ wird.

Zu Artikel 3: Änderung des Umwandlungssteuergesetzes

Zu Nr. 1 Buchst. c: Anwendungsbereich des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG

- **Zur weiteren Verbesserung der Globalisierung des UmwStG regen wir eine stärkere – als bislang vorgesehene – Öffnung des Anwendungsbereichs des Gesetzes durch Streichungen von zwei weiteren den persönlichen Anwendungsbereich einschränkenden Regelungen (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa und Buchst. b UmwStG 2006) an.**

Durch die im Regierungsentwurf vorgesehene Aufhebung des § 1 Abs. 2 UmwStG kommt es zu einer – zu begrüßenden – „Globalisierung des UmwStG“. Dadurch werden zukünftig einige Drittstaatenfälle in den Anwendungsbereich des Gesetzes einbezogen.

Dies betrifft:

- die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft bzw. natürliche Person,
- den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft,
- die Verschmelzung oder Spaltung unter Kapitalgesellschaften oder
- die Auf- oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft.

Diese Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Drittstaatenfälle soll jedoch explizit nicht den persönlichen Anwendungsbereich des Einbringungsteils (§ 1 Abs. 4 i.V.m. §§ 20 bis 25 UmwStG 2006) umfassen. Damit werden die Regelungen zur Einbringung und zum Anteilstausch (§§ 20 ff. UmwStG) nicht auf Drittstaatenfälle ausgedehnt.

Die geplante Erweiterung reicht unseres Erachtens nicht weit genug. Vor allem wird dadurch, dass das KöMoG-E derzeit nicht vorsieht, Drittstaateneinbringungen einzubeziehen, die insoweit bestehende Europarechtswidrigkeit des Einbringungsteils (auch für die Drittstaatengeschafter) nicht beseitigt. Nach der Gesetzesbegründung (S. 30) hat der Gesetzgeber von einer Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs des Einbringungsteils (§ 1 Abs. 4 i.V.m. §§ 20 ff. UmwStG 2006) und damit von einer weiteren „Globalisierung“ des Um-

Seite 8/9 zum Schreiben vom 30.04.2021 an den Finanzausschuss des Bundestags

wStG abgesehen, „da eine aufkommensneutrale einheitliche Regelung (Sicherung des Besteuerungsrechts auf der zweiten Ebene über § 22 UmwStG hinaus) mit Einschränkungen für Einbringende aus EU-/EWR-Staaten gegenüber der geltenden Rechtslage verbunden wäre“.

Wir gehen davon aus, dass der Gesetzgeber mit dieser Formulierung auf eine nach seiner Auffassung in bestimmten Fällen bestehende, als „Entstrickungslücke (des SEStEG)“ bezeichnete Lücke in der Besteuerungssystematik referenziert, die er mit der Schaffung eines deutschen Besteuerungsrechts zu schließen plant. Nach unserer Auffassung besteht die vorgebliche „Besteuerungslücke“ im Fall der Drittstaateneinbringung mangels eines tatsächlichen Bestehens eines deutschen Besteuerungsrechts jedoch nicht, sodass eine solche Differenzierung nicht sachgerecht ist.

Die Differenzierung ist unseres Erachtens ferner aus folgenden Gründen abzulehnen:

- Entgegen der Begründung könnte es nach unserer Auffassung perspektivisch sogar zu einer Verschlechterung des Status Quo der EU-/EWR-Gesellschafter kommen. Voraussetzung für den Eintritt der Schlechterstellung ist, dass die aktuell in der Diskussion befindlichen Regelungen zur Begründung eines deutschen Besteuerungsrechts für die – für Einbringungen durch Auslandsgesellschafter – erhaltenen Anteile, an denen entsprechend der Regelung in Art. 13 Abs. 5 OECD-MA der ausländische Sitzstaat das Besteuerungsrecht hält, umgesetzt würden. Die Intention des Gesetzgebers, am Status der Einbringenden aus EU-/EWR-Staaten nichts zu ändern, würde ins Gegenteil verkehrt. Die Einbringenden aus EU-/EWR-Staaten können seit dem SEStEG (d.h. seit 2006) wegen ihrer Einbeziehung in den Anwendungsbereich des Einbringungsteils gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG 2006 bereits steuerneutral einbringen.
- Die vorgenommene Differenzierung hält nach unserer Auffassung einer weiteren (europa)rechtlichen Überprüfung darüber hinaus nicht stand. Die Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG 2006) auf EU- und EWR-Gesellschafter ist zu eng gefasst. Schon heute verstößt die Forderung nach einer „Inlandsverstrickung“ der „erhaltenen Anteile“ (nur) für die einbringenden Drittstaatengesellschafter nach den Grundsätzen der „DMC“-Rechtsprechung des EuGH gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV). Die sich aus § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b i.V.m. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG 2006 ergebenden Beschränkungen für Drittstaatenein-

Seite 9/9 zum Schreiben vom 30.04.2021 an den Finanzausschuss des Bundestags

bringende dürften aufgrund des Anwendungsvorrangs des Europarechts bereits derzeit nicht angewendet werden. Die Regelungen sind u.E. daher zu streichen. Nach der Rechtsprechung des EuGH wäre auch im Fall einer Direktinvestition die „Stillhalteklausele“ in Art. 64 Abs. 1 AEUV nicht einschlägig und würde die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht „sperren“.

Zur Erreichung des erklärten Ziels des Gesetzgebers der „Globalisierung“ und zur Umsetzung der „DMC“-Rechtsprechung sollte im Ergebnis der persönliche Anwendungsbereich des UmwStG durch Streichung der ihn einschränkenden (und wegen des Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nicht anwendbaren) Normen zusätzlich erweitert werden. Diese vorgeschlagenen Änderungen können jedoch nichts daran ändern, dass es (zeitnah) einer umfassenden Anpassung des UmwStG zur sachgerechten, umwandlungssteuerlichen Beurteilung von Drittstaatenfällen bedarf. Diese ist dringend erforderlich, um die für die Praxis benötigte Rechtssicherheit für Drittstaateneinbringungen herbeizuführen und letztlich die angekündigte Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts auch tatsächlich zu erreichen. Dieses würde nicht zuletzt die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands stärken.

Gerne erläutern wir unsere Anregungen tiefergehend.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, StB RA
Fachleiterin Steuern und Recht

Prof. Dr. Lorenz J. **JARASS**
 Dipl. Kaufmann (Universität Regensburg)
 M.S. (School of Engineering, Stanford University, USA)
 Hochschule RheinMain Wiesbaden
 mail@Jarass.com, www.Jarass.com

D:\2021\Steuern\BT-Anhörungen\BT, 2021.05.03\BT-FA, 2021.05.03, v1.16.docx

Wiesbaden, 03. Mai 2021

Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
 am 03. Mai 2021 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
 "Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts"
 (BT-Drucksache 244/21)

Gewinnthesaurierung einfach begünstigen

0 Fazit	2
1 Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften	3
1.1 Problem	3
1.2 Komplizierte Körperschaftsteueroption für Personengesellschaften	3
1.3 Einfache Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften	4
1.4 Vergleich der Steuerbelastungen	5
2 Weitere Änderungen	7
2.1 Umwandlungssteuergesetz	7
2.2 Organschaften	7
2.3 Währungskursschwankungen bei Gesellschafterdarlehen	7

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Körperschaftsteueroption für Personengesellschaften ist kompliziert, verwaltungsaufwändig und gestaltungsanfällig. **Stattdessen** sollte die Thesaurierungsbegünstigung laut § 34a EStG reformiert werden.

0 Fazit

Der BR-Finanzausschuss schreibt: "In der vorgelegten Form ist das Optionsmodell für die Praxis allenfalls eingeschränkt tauglich." Frau Prof. HEY fordert in ihrer Stellungnahme "... die Beseitigung systemwidriger Nachteile in der Ausgestaltung von § 34a EStG." Laut deutscher Steuergewerkschaft eröffnet das Optionsmodell "eine Menge von Gestaltungsoptionen und führt sowohl für die Verwaltungspraxis, aber auch für die Beratungspraxis zu einem sehr großen Bürokratieaufwand".

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Körperschaftsteuroption für Personengesellschaften ist kompliziert, verwaltungsaufwändig und gestaltungsanfällig. **Stattdessen** sollte die Thesaurierungsbegünstigung laut § 34a EStG wie folgt reformiert werden:

(1) Jeder Gesellschafter entscheidet – wie bisher – jedes Jahr, welcher Teil des auf ihn entfallenden Gewinns steuerbegünstigt thesauriert werden soll. Auf den verbleibenden **nicht thesaurierten Gewinn** zahlt die Personengesellschaft – wie bisher – Gewerbesteuer und der Gesellschafter – wie bisher – Einkommensteuer unter (beschränkter) Anrechnung der darauf von der Personengesellschaft gezahlten Gewerbesteuer.

(2) Auf den **thesaurierten Gewinn** zahlt – wie bisher – die Personengesellschaft Gewerbesteuer und zusätzlich – **neu** – die Personengesellschaft ohne Anrechnung der gezahlten Gewerbesteuer pauschal 15% Einkommensteuer, die aber nicht als Ausschüttung gilt. Der Gesellschafter muss also bei Thesaurierung wie der Aktionär einer Kapitalgesellschaft keine Steuern zahlen. Die Steuerbelastung bei der Personengesellschaft ist damit für thesaurierte Gewinne identisch mit der Steuerbelastung bei einer Kapitalgesellschaft.

(3) Bei einer späteren Ausschüttung dieses thesaurierten Gewinns zahlt der Gesellschafter – wie derzeit – auf die gesamte Ausschüttung Einkommensteuer unter (beschränkter) Anrechnung der darauf im Thesaurierungsjahr von der Personengesellschaft gezahlten Gewerbesteuer und – **neu** – unter Anrechnung der bei der früheren Thesaurierung gezahlten pauschalen Einkommensteuer von 15%.

(4) Durch eine so reformierte Thesaurierungsbegünstigung wird für Kapital- und Personengesellschaften eine einheitliche Steuerbelastung des thesaurierten Gewinns ermöglicht. Die Reform erfordert im Gegensatz zum Gesetzentwurf keine Systemänderungen und kann sehr verwaltungsarm umgesetzt werden.

Zwei abschließende Hinweise:

- Das Mitbestimmungsgesetz ist grundsätzlich auf Kapitalgesellschaften ausgerichtet. Die Option zur Körperschaftsteuer gilt aber "*nur für Zwecke der Besteuerung*", die Mitbestimmung kann also umgangen werden.
- Das vorgeschlagene Optionsmodell ist ein weiteres Verwaltungsmonstrum und Beschäftigungsprogramm für Steuerberatungsfirmen, ähnlich wie das im BT-Finanzausschuss am 14. April 2021 diskutierten Gesetz zu Kapitalertragsteuern. Wer derartige Gesetze unterstützt, sollte sich später nicht über das immer kompliziertere deutsche Steuerrecht beschweren.

1 Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften

1.1 Problem

(1) Thesaurierte Gewinne von Personengesellschaften werden trotz geltender Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG mit bis zu 35%¹ belastet und damit deutlich höher als bei Kapitalgesellschaften mit nur 30%.²

(2) Zudem verursacht die Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung wegen ihrer vielen Sonderregeln³ beträchtliche Beratungs- und Umsetzungskosten.

1.2 Komplizierte Körperschaftsteueroption für Personengesellschaften

(1) Der Gesetzentwurf⁴ sieht für Personengesellschaften die Einführung einer Option zur Körperschaftbesteuerung vor. Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt als Formwechsel⁵ mit allen damit verbundenen Folgeproblemen. Die Option kann jedes Jahr rückgängig⁶ gemacht werden, weshalb immer wieder die Vorteilhaftigkeit der Option geprüft werden muss.

(2) Die Option erfordert laut Gesetzentwurf eine Reihe von Sonderregeln⁷ und die Prüfung von *"teilweise komplexen und ggf. beratungsintensiven Alternativen"*⁸, was – wie beim geltenden § 34a EStG – in der Praxis nur für große Firmen rentabel ist. Auch bei anderen Gesetzen sind Sonderregeln erforderlich⁹, wodurch all diese Gesetze ohne Not noch komplizierter gemacht werden.

(3) Die Körperschaftsteueroption ist höchst kompliziert umzusetzen und ist deshalb ein Beschäftigungsprogramm für große Steuerberatungsfirmen. Sie eröffnet zudem neue Steuergestaltungsmöglichkeiten zu Lasten der anderen Steuerzahler. Die Finanzverwaltung wird durch die aufwändige Prüfung der optierenden Personengesellschaften zusätzlich belastet.

(4) Das Mitbestimmungsgesetz ist grundsätzlich auf Kapitalgesellschaften ausgerichtet. Die Option zur Körperschaftsteuer gilt aber *"nur für Zwecke der Besteuerung"* und erfordert deshalb keine Einführung der Mitbestimmung, die Mitbestimmung kann also umgangen werden.¹⁰

¹ Siehe Tab. 1, Z. (1.1), Sp. (2a) versus Sp. (1).

² Siehe Hey J: Belastung thesaurierender Personenunternehmen. Reformbedarf bei Sondertarifierung (§ 34a EStG) und Gewerbesteueranrechnung (§ 35 EStG). Gutachten für Stiftung Familienunternehmen. Institut für Steuerrecht, Universität Köln, 2020.

³ Siehe die Vielzahl von Sonderregeln in § 34a Abs. 1 bis 11 EStG; siehe hierzu auch Hey J, ..., S. 7/8 sowie Lishaut I, Hannig T: BDI/DIHK-Workshop zur Besteuerung der Personengesellschaften, Berlin, 5. März 2020.

⁴ § 1a KStG-E.

⁵ § 1a, Abs. 2, Satz 1 KStG-E.

⁶ § 1a Abs. 4 Satz 1 EStG-E

⁷ Z.B. § 1a, Abs. 2 und 3 KStG-E.

⁸ Z.B. S. 18 im Gesetzentwurf.

⁹ Z.B. § 1 Abs. 3 InvStG-E, § 2 Abs. 8 Satz 5 Nummer 1 InvStG-E, § 2 Abs. 16 neu InvStG-E, siehe Gesetzentwurf, S. 6.

¹⁰ Es könnte sogar sein, dass bisher mitbestimmungspflichtige Kapitalgesellschaften in die Personengesellschaft formwechseln, anschließend aber wieder zur Körperschaftsteuer optieren und sich so für die Zukunft aus der Mitbestimmung verabschieden.

1.3 Einfache Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Körperschaftsteueroption für Personengesellschaften ist kompliziert, verwaltungsaufwändig und gestaltungsanfällig.¹¹ Stattdessen sollte § 34a EStG wie folgt reformiert werden:

(1) Jeder Gesellschafter¹² entscheidet – wie bisher – jedes Jahr, welcher Teil des auf ihn entfallenden Gewinns steuerbegünstigt thesauriert werden soll. Auf den verbleibenden **nicht thesaurierten Gewinn** zahlt die Personengesellschaft – wie bisher – Gewerbesteuer und der Gesellschafter – wie bisher – Einkommensteuer unter (beschränkter) Anrechnung der darauf von der Personengesellschaft gezahlten Gewerbesteuer.

(2) Auf den **thesaurierten Gewinn** zahlt – wie bisher – die Personengesellschaft Gewerbesteuer und zusätzlich – **neu** – die Personengesellschaft ohne Anrechnung der gezahlten Gewerbesteuer pauschal 15%¹³ Einkommensteuer, die nicht als Ausschüttung gilt. Der Gesellschafter muss also bei Thesaurierung wie der Aktionär einer Kapitalgesellschaft keine Steuern zahlen. Die Steuerbelastung bei der Personengesellschaft ist damit für thesaurierte Gewinne identisch mit der Steuerbelastung bei einer Kapitalgesellschaft.

(3) Bei einer späteren Ausschüttung dieses thesaurierten Gewinns zahlt der Gesellschafter – wie derzeit – auf die gesamte Ausschüttung Einkommensteuer unter (beschränkter) Anrechnung¹⁴ der darauf im Thesaurierungsjahr von der Personengesellschaft gezahlten Gewerbesteuer und – **neu** – unter Anrechnung¹⁵ der bei der früheren Thesaurierung gezahlten pauschalen Einkommensteuer von 15%.

(4) Durch eine so reformierte Thesaurierungsbegünstigung wird für Kapital- und Personengesellschaften eine einheitliche Steuerbelastung des thesaurierten Gewinns ermöglicht. Die Reform erfordert im Gegensatz zum Gesetzentwurf keine Systemänderungen und kann sehr verwaltungsarm umgesetzt werden.

(5) Die Vollversteuerung bei Ausschüttung begünstigt Anteilseigner mit niedrigem Grenzsteuersatz im Ausschüttungsjahr. Deshalb wird das Risiko vermindert, dass durch die Thesaurierung unnötig Steuern gezahlt werden müssen, wodurch auch der Beratungs- und Planungsaufwand für die Thesaurierungsentscheidung verringert wird.

¹¹ "In der vorgelegten Form ist das Optionsmodell für die Praxis allenfalls eingeschränkt tauglich, da es in wesentlichen Teilen nur rudimentär und nicht hinreichend rechtssicher ausgestaltet und daher mit erheblicher Mehrarbeit für die Finanzbehörden verbunden ist. Die vorgesehene Optionsregelung für Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften zur Körperschaftsteuerung muss fachlich und organisatorisch noch eingehender geprüft und vorbereitet werden." Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse, 26. April 2021, Drucksache 244/1/21.

¹² Häufig als Mitunternehmer bezeichnet.

¹³ Der Satz sollte identisch mit dem Körperschaftsteuersatz sein, also 15% zzgl. Solidaritätszuschlag. Die Gemeinden können an dieser Einkommensteuer wie bisher gemäß Wohnsitz des Gesellschafters beteiligt werden. Kirchensteuer kann wie bei der Abgeltungssteuer berücksichtigt werden durch Nachbelastung des Gesellschafters bei seiner Einkommensteuererklärung.

¹⁴ Die Ausschüttung bezieht sich auf einen Gewinn im Thesaurierungsjahr. Deshalb kann die im Thesaurierungsjahr von der Personengesellschaft gezahlte Gewerbesteuer mit der im Ausschüttungsjahr vom Gesellschafter vereinnahmten Ausschüttung verrechnet werden. Hierfür ist eine Klarstellung in § 35 EStG erforderlich, eine Festlegung einer Verrechnungsreihenfolge ist dabei nicht erforderlich.

¹⁵ Aber ohne Erstattung wie bei der Körperschaftsteuer.

1.4 Vergleich der Steuerbelastungen

Tab. 1 zeigt einen Vergleich der Steuerbelastungen von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften¹⁶:

- Durch die im Gesetzentwurf vorgesehene Körperschaftsteuroption können Personengesellschaften wie Kapitalgesellschaften besteuert werden, siehe Tab. 1, Sp. (1).
- Die derzeitige Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG zeigt Tab. 1, Sp. (2a) und (2b).
- Die vorgeschlagene Reform laut § 34a-neu EStG zeigen die Spalten (3a) und (3b).

Tab. 1: Vergleich der Steuerbelastungen

	(1) Kapital- gesell- schaft	(2a) ja	(2b) nein	(3a) ja	(3b) nein
		Personengesellschaft Antrag auf § 34a			
		Antrag auf § 34a-neu			
		ja	nein	ja	nein
(1) Steuersatz 45%					
(1.1) Steuerbelastung des thesaurierten Gewinns	30%	35%	47%	30%	47%
(1.2) Zusatzbelastung des ausgeschütteten Gewinns	26%	19%	0%	24%	0%
(1.3) Gesamtbelastung des Gewinns bei Ausschüttung	48%	47%	47%	47%	47%
(2) Steuersatz 35%					
(2.1) Steuerbelastung des thesaurierten Gewinns	30%	30%	35%	30%	35%
(2.2) Zusatzbelastung des ausgeschütteten Gewinns	25%	18%	0%	9%	0%
(2.3) Gesamtbelastung des Gewinns bei Ausschüttung	47%	43%	35%	36%	35%
(3) Steuersatz 25%					
(3.1) Steuerbelastung des thesaurierten Gewinns	30%	27%	25%	30%	25%
(3.2) Zusatzbelastung des ausgeschütteten Gewinns	25%	18%	0%	0%	0%
(3.3) Gesamtbelastung des Gewinns bei Ausschüttung	47%	40%	25%	30%	25%
Zur Vergleichbarkeit aller Fälle mit der Belastung einer Kapitalgesellschaft werden dem Gesellschafter bei Thesaurierung Steuerschulden durch zusätzliche Ausschüttungen und entsprechend geringerer Thesaurierung ausgeglichen. Damit müssen bei Thesaurierung vom Gesellschafter wie bei Kapitalgesellschaften netto keine Steuern getragen werden.					

Fazit

- Bei einem Steuersatz von 45% kann die Personengesellschaft durch die vorgeschlagene Neuregelung § 34a-neu EStG die niedrige Thesaurierungsbelastung der Kapitalgesellschaft erreichen im Gegensatz zum ungünstigeren § 34a.
- Bei einem Steuersatz von 35% kann die Personengesellschaft sowohl durch § 34a-neu EStG als auch durch § 34a EStG die niedrige Thesaurierungsbelastung der Kapitalgesellschaft erreichen.

¹⁶ Hebesatz bei der Gewerbesteuer 400%. Alle Werte sind auf ganze Prozentzahlen gerundet und inkl. Solidaritätszuschlag, aber ohne Kirchensteuer.

- 1 • Bei einem Steuersatz von 25% ist ein Antrag auf Thesaurierungsbegünstigung nicht
2 sinnvoll, da dadurch sowohl bei Thesaurierung als auch bei Vollausschüttung die
3 Steuerbelastung erhöht wird.
- 4 • **Die Einführung einer Option zur Kapitalgesellschaft erübrigt sich in allen**
5 **Fällen.**

2 Weitere Änderungen

2.1 Umwandlungssteuergesetz

Das Umwandlungssteuergesetz ermöglicht im Grundsatz, dass ein Unternehmen ohne dadurch verursachte Steuerbelastung seine Rechtsform ändern kann (z.B. von Personengesellschaft zu Kapitalgesellschaft) oder aufgespalten oder mit anderen Unternehmen verschmolzen werden kann.

Bisher mussten Unternehmen, die die Vorteile des Umwandlungssteuergesetzes nutzen wollten, Sitz und Ort ihrer Geschäftsleitung in der Europäischen Union¹⁷ haben, natürliche Personen ihren Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt. Zukünftig soll das nicht mehr erforderlich sein, was im Gesetzentwurf mit einer *"Globalisierung der für die Umwandlung von Körperschaften maßgeblichen Teile des Umwandlungssteuergesetzes"*¹⁸ erläutert wird.

Diese Änderung ist ein Freibrief für erleichterte Steuergestaltungen, weil nun global Firmenstrukturen ohne dadurch verursachte Steuerbelastung geändert werden können. Zudem kann dann die deutsche Steuerverwaltung noch weniger als bisher die korrekte Umsetzung des Umwandlungssteuergesetzes prüfen.

Für die im Gesetzentwurf vorgesehene Änderung gibt es keine Notwendigkeit. Wer von den Vorteilen des Umwandlungssteuergesetzes auch für Drittlandsfirmen profitieren will, muss eben deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in die Europäische Union verlegen.

2.2 Organschaften

Der Gesetzentwurf sieht einen Ersatz der Ausgleichsposten bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen (§§ 14 und 27 KStG) durch die sog. Einlagelösung vor.

Inwieweit hierdurch tatsächlich eine Vereinfachung erreicht wird und inwiefern hierdurch neue Steuergestaltungsmöglichkeiten eröffnet werden, kann von mir nicht beurteilt werden. Möglicherweise kommt es hierdurch zu Steuermehrerträgen.

2.3 Währungskursschwankungen bei Gesellschafterdarlehen

Der Gesetzentwurf sieht die Streichung des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungskursschwankungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen (§ 8b Absatz 3 KStG) vor.

Im Grundsatz ist eine Gleichbehandlung von Währungskursverlusten und Währungskursgewinnen auch bei Gesellschafterdarlehen angezeigt.

Es besteht allerdings die Gefahr von Steuergestaltungen, indem Währungskursverluste durch Rückzahlung der Gesellschafterdarlehen realisiert werden, Währungskursgewinne hingegen nicht realisiert werden und damit dauerhaft unbesteuert bleiben.

¹⁷ Zzgl. Island, Lichtenstein, Norwegen, aber ohne Schweiz und ohne UK.

¹⁸ Gesetzentwurf, S. 2.

DIPLOM-KAUFMANN
PROF. DR. JOACHIM SCHIFFERS
WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Telefon +49 163 55 90 683
Mail J.Schiffers@JSchiffers.de

29.4.2021

— **Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am Montag, den 3. Mai 2021 - Gegenstand der Anhörung sind**

- **der Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts“, BT-Drucksache 19/28656**
- **der Antrag der Fraktion der FDP „Gestärkt aus der Krise hervorgehen – Gewerbesteuer reformieren“, BT-Drucksache 19/28770**
- **der Antrag der Fraktion der FDP „Thesaurierungsbegünstigung modernisieren“, BT-Drucksache 19/28766**
- **der Antrag der Fraktion der FDP „Niedrigbesteuerungsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf international wettbewerbsfähiges Niveau absenken“, BT-Drucksache 19/27818**

Sehr geehrte Frau Hessel,
sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

ich danke für die Möglichkeit zu dem o.g. Gesetzentwurf und den Anträgen Stellung nehmen zu dürfen. Die Empfehlungen der Ausschüsse nach der BR-Drucks. 244/1/21 vom 26.4.2021 wurden berücksichtigt.

Stellungnahme

I. Zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts“, BT-Drucksache 19/28656

1. Vorweg: Zusammenfassendes Fazit

Kernpunkt des vorliegenden Entwurfs eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts ist die Einführung einer Option von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer. Dieses Vorhaben ist aus meiner Sicht ausdrücklich zu befürworten. Eine solche Optionsmöglichkeit von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer würde ein wesentlicher Schritt hin zu einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung sein und den aktuell vergleichsweise hoch belasteten Personengesellschaften – und dies betrifft insbesondere

ertragreiche und weitgehend auf Selbstfinanzierung setzende Familienunternehmen bzw. inhabergeführte Unternehmen – die Möglichkeit eröffnen, eine Belastungssituation zu erreichen, die vergleichbar derjenigen einer entsprechenden Kapitalgesellschaft ist und insbesondere im internationalen Vergleich die Wettbewerbsfähigkeit wieder herstellt. Erreicht wird damit, dass die Körperschaftsteuer zu einer Art „Unternehmenssteuer“ wird sowohl für Kapitalgesellschaften als auch für optierende Personengesellschaften.

Mithin wird für diesen Kreis der Unternehmen das Ertragsteuerrecht rechtsformneutral. Letztlich würde Deutschland mit der Einführung dieser Optionslösung anderen Ländern folgen. Insbesondere besteht in Frankreich für die OHG und die Komplementäre der KG die Möglichkeit, für das Kapitalgesellschaftskonzept zu optieren.

Der Vorgang der Option zur Körperschaftsteuer würde aus steuerlicher Sicht nach den bekannten Regeln des Formwechsels ablaufen. Die Besteuerung der optierenden Personengesellschaft selbst nach den Regeln des Besteuerungssystems für Kapitalgesellschaften würde sich deutlich einfacher und transparenter darstellen, als nach dem aktuellen Mitunternehmerkonzept, was Vorteile auf Seiten der optierenden Personengesellschaft und auch auf Seiten der Finanzverwaltung mit sich bringen würde.

Positiv ist herauszustellen, dass insoweit kein neues Besteuerungssystem geschaffen wird, sondern lediglich das bestehende Besteuerungssystem der Kapitalgesellschaften optional für bestimmte Personengesellschaften nutzbar gemacht wird. Herauszustellen ist, dass mit einer solchen Optionslösung im aktuellen Recht bestehende Nachteile für thesaurierende Personengesellschaften abgebaut werden und nicht etwa ein Sonderrecht in Form einer Bevorzugung solcher Gesellschaften geschaffen wird.

Somit erscheint es aus meiner Sicht auch nicht richtig, dem vorgeschlagenen System eine hohe Komplexität zuzuschreiben. Vielmehr wird das bekannte Besteuerungssysteme der Kapitalgesellschaft genutzt. Abzuwarten bleibt, ob und welche Friktionen sich dadurch ergeben werden, dass bei der optierenden Personengesellschaft das Gesellschaftsrecht der Personengesellschaften auf das Besteuerungssystem der Kapitalgesellschaften treffen wird. Das Überlegungen hinsichtlich der Ausübung einer Option komplex und beratungsintensiv sind, liegt in der Natur der Sache und unterscheidet sich nicht von Überlegungen zu einem tatsächlichen Rechtsformwechsel. Letztlich wäre die Option zur Körperschaftsteuer für eine Personengesellschaft eine mittelfristige unternehmerische Entscheidung, die entsprechende Überlegungen zur Frage der Vorteilhaftigkeit der Optionsausübung rechtfertigt.

Dass eine Option für die Besteuerung als Kapitalgesellschaft auch mit einem Verlust an steuerlichen Vorteilen einhergeht – so gehen bspw. die Vorteile der Personengesellschaft hinsichtlich der Verlustverrechnungsmöglichkeiten und der steuerneutralen Übertragungsmöglichkeiten von Einzelwirtschaftsgütern verloren – kann nicht als Nachteil der Optionslösung gesehen werden, sondern Folge der Wahl des Besteuerungssystems der Kapitalgesellschaften.

2. Aktuell fehlende Rechtsformneutralität der Besteuerung und Konzept des vorgesehenen Optionsmodells

In Deutschland konkurrieren insbesondere im Mittelstand Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften. Im Gegensatz zu vielen anderen Ländern ist die Bedeutung der Personengesellschaften sehr hoch. Die Personengesellschaft wird aus verschiedensten – insbesondere gesellschaftsrechtlichen Gründen – gewählt. Diese Tatsache trifft nun auf ein Ertragsteuerrecht, welches nicht an die unternehmerische Tätigkeit als solche, sondern an die Rechtsform des Unternehmens anknüpft:

- Die Ertragsbesteuerung von Unternehmen unterscheidet grundlegend zwischen einerseits der transparenten Mitunternehmerbesteuerung der Personengesellschaften, welche sich maßgeblich am Leitbild des Einzelunternehmers orientiert und andererseits der Besteuerung von Kapitalgesellschaften nach dem Trennungsprinzip mit einer eigenständigen steuerlichen Erfassung der Kapitalgesellschaft und der Gesellschafter.
- Die Belastungsunterschiede hinsichtlich der Höhe der Steuerbelastung und des zeitlichen Anfalls der Steuerzahlungen sind dabei insbesondere bei Mitunternehmerschaften auch abhängig von den persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter. Aussagen zur Vor- und Nachteilhaftigkeit hängen von einer Vielzahl an Faktoren ab und können letztlich nur für den Einzelfall getroffen werden.
- Bei der steuerlichen Erfassung wirken sich diese unterschiedlichen Konzepte maßgeblich hinsichtlich der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer aus. Aber selbst die Gewerbesteuer, welche grds. an die gewerbliche Tätigkeit anknüpft, ist in hohem Maße rechtsformabhängig. Dies betrifft nicht nur die zwingende gewerbesteuerliche Erfassung der Kapitalgesellschaften unabhängig von deren Tätigkeit, sondern auch Differenzen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage (§ 7 Satz 1 GewStG), der Erfassung bestimmter Veräußerungsgewinne bei Mitunternehmerschaften (§ 7 Satz 2 GewStG) und die Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG bei Personenunternehmen.

Auch wenn das BVerfG kein verfassungsrechtliches Gebot der Rechtsformneutralität erkennt (Nur BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224; v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 114 ff.), ist dies m.E. ökonomisch geboten. Nicht zuletzt würde dies auch zu einer deutlichen Vereinfachung des Steuerrechts nicht nur für die Steuerpflichtigen, sondern auch für die Finanzverwaltung führen.

Im Grundsatz erkennt auch der Gesetzgeber an, dass eine rechtsformneutrale Besteuerung oder zumindest eine rechtsformneutrale Steuerbelastung anzustreben ist. Allerdings erschöpft sich dies bislang eher in punktuellen Korrekturmaßnahmen, so

- der optionalen begünstigten Besteuerung nicht entnommener Gewinne bei Einzelunternehmen und Gesellschaftern einer Mitunternehmerschaft nach § 34a EStG,
- der (begrenzten) Kompensation der Belastung von Personenunternehmen mit Gewerbesteuer durch § 35 EStG und

- der weitgehenden Ermöglichung eines Rechtsformwechsels zu Buchwerten.

Mit dem nun vorgesehenen Optionsmodell wird nun ein konsequenter Schritt hin zu einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung gegangen:

- Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften wird die Möglichkeit eröffnet, unter Beibehaltung der Rechtsform eine Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft zu erreichen und deren Gesellschafter werden wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt.
- Die Option selbst wird steuerlich wie ein (fiktiver) Formwechsel behandelt.

Beurteilung: Dieses Konzept überzeugt. Eröffnet wird die Möglichkeit einer echten rechtsformneutralen Besteuerung. Das klare und tendenziell einfachere System der Kapitalgesellschaftsbesteuerung wird für Personengesellschaften geöffnet. Dies ermöglicht insbesondere größeren Familienpersonengesellschaften ohne Rechtsformwechsel ein klares und vom Steuerbelastungsniveau im Falle großer Ertragskraft und weitgehender Gewinnthesaurierung konkurrenzfähiges Steuersystem zu wählen. Dies gilt nicht nur im Vergleich mit Unternehmen, die gesellschaftsrechtlich als Kapitalgesellschaft organisiert sind, sondern insbesondere auch im internationalen Vergleich. Mithin ist dies ein wichtiger Schritt zur (Wiederherstellung) der steuerlichen Konkurrenzfähigkeit ertragsstarker Personengesellschaften, die ein wesentlicher Pfeiler der Wirtschaftstätigkeit in Deutschland sind.

Im Gegensatz zu den bisherigen Ansätzen in Bezug auf die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG wird mit dem Optionsmodell vermieden, dass eh schon komplexe System der Mitunternehmerbesteuerung noch weiter auszugestalten; vielmehr erfolgt eine echte Systemgleichstellung mit den Kapitalgesellschaften.

Auch hinsichtlich der Behandlung solcher Personengesellschaften im internationalen Kontext dürfte die Möglichkeit einer Option zur Körperschaftsteuer die bislang bestehenden Probleme des Konzepts der Mitunternehmerbesteuerung im internationalen Steuerrecht umgehen.

3. Optionsausübung

Anwendungsbereich der Option und der Vorgang der Option zur Körperschaftsteuer folgen den Regeln des Formwechsels. Damit ist die Option zur Körperschaftsteuer insbesondere buchwertneutral möglich, was allerdings – wie bei einem auch gesellschaftsrechtlich vollzogenen Formwechsel – im Grundsatz eine Überführung etwaigen als wesentliche Betriebsgrundlagen einzustufenden Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft erfordert. Führt die Mitunternehmerschaft für einzelne ihrer Gesellschafter Ergänzungsbilanzen, sind diese in der fiktiven Kapitalgesellschaft mit der steuerlichen Gesamthandsbilanz zu vereinen. Soweit dadurch einem Mitunternehmer ein steuerlicher Nachteil entsteht, kann es angemessen sein, eine entsprechende Ausgleichsvereinbarung unter den Gesellschaftern – so z.B. über die Gewinnverteilung – zu treffen.

Besondere Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang der Initiierung einer siebenjährigen Behaltefrist im Hinblick auf die Anteile an der Personengesellschaft (= steuerlich fiktive Kapitalgesellschaft) zu (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Während dieses Zeitraums hat die fiktive Körperschaft jährlich bis zum 31. Mai nachzuweisen, dass die Anteile an ihr keine Veräußerung erfahren haben (§ 22 Abs. 3 UmwStG). Erfolgt eine solche doch, wird die Personengesellschaft insoweit rückwirkend so behandelt, als wäre die Option von Anfang an zum gemeinen Wert realisiert worden. In diesem Fall entsteht also nachträglich ein Übertragungsgewinn, der allerdings für jedes abgelaufene Zeitjahr eine Reduzierung um ein Siebtel erfährt (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG). Dieser Umstand bewirkt eine faktische siebenjährige Rückoptionssperre.

Wurde der Sondersteuersatz nach § 34a EStG in Anspruch genommen, so löst die Option nach aktuellem Recht zwingend eine Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags i.H.v. 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag aus (§ 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG).

Beurteilung: Die Konsequente Orientierung an den Regeln des Formwechsels ist positiv zu werten. Insoweit wird auf ein bekanntes System zurückgegriffen und es bedarf keiner Sonderregelungen für den Fall der Optionsausübung. Damit sind die Folgen der Optionsausübung für die Steuerpflichtigen vorhersehbar und für die Finanzverwaltung administrierbar. Etwaige aktuell noch nicht erkannte Auslegungsfragen der Optionsausübung können nach dem bekannten und praktizierten Prozedere des Formwechsels beantwortet werden.

Auf Seiten der Finanzverwaltung ergeben sich keine anderen Folgen als im Falle eines echten Formwechsels. Insofern kann auf für diesen Fall bestehende Prozesse und Verfahrensweisen vollumfänglich zurück gegriffen werden. Hinsichtlich der Form des Optionsantrages kann es sinnvoll sein, dies ausdrücklich zu regeln, bspw. durch das Erfordernis eines Antrags nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung. Dies würde sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung zu einer höheren Rechtssicherheit hinsichtlich der Antragstellung führen.

Insofern ist m.E. auch davon abzuraten in § 1a KStG-E weitere Einzelregelungen hinsichtlich der Folgen der Optionsausübung aufzunehmen. Vielmehr ist die Regelung, nach der die Optionsausübung als fiktiver Formwechsel behandelt wird umfassend und jede weitere Detailregelung in § 1a KStG würde die Frage aufwerfen, ob und in welchen Fällen eine abweichende Behandlung vom echten Formwechsel angezeigt wäre, so dass die aktuell bestehende konsequente Parallelität der Optionsausübung als fiktiver Formwechsel mit dem echten Formwechsel verloren ginge. Insbesondere wird mit der aktuellen Entwurfsfassung die steuerliche Beachtung der Besonderheit bei vorhandenem Sonderbetriebsvermögen, welches als wesentliche Betriebsgrundlage einzustufen ist und die Behandlung etwaiger bestehender Ergänzungsbilanzen vollumfassend erfasst. Insofern treten die bekannten Restriktionen bzw. Folgen wie beim tatsächlichen Formwechsel ein.

Die Praxis hatte insbesondere in Bezug auf die Behandlung von Sonderbetriebsvermögen und Nachversteuerungsbeträgen nach § 34a EStG den Wunsch nach einem steuerschonenderen Übergang in die Besteuerung mit Körperschaftsteuer. Hinsichtlich der Problematik

bestehenden Sonderbetriebsvermögens ist m.E. dringend erforderlich, dass die Finanzverwaltung die bisherige restriktive Auffassung zur Vorabausgliederung von Sonderbetriebsvermögen in eine separate GmbH & Co. KG (Anwendung der vermeintlichen Gesamtplanrechtsprechung - BMF v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I 2011, 1314, Rz. 20.07) aufgibt und damit Hürden für einen buchwertneutralen Formwechsel und damit auch für eine buchwertneutrale Option zur Körperschaftsteuer abbaut. Diese einengende Rechtsprechung ist insbesondere vor dem Hintergrund der Rechtsprechungsentwicklung abzulehnen. Auch droht insoweit nicht, dass Wirtschaftsgüter der steuerlichen Erfassung entzogen würden.

Im Hinblick auf eine Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG im Optionsfall sollte geprüft werden, ob die Überführung bislang nach § 34a EStG begünstigt besteuert thesaurierter Gewinne in das Regime der Kapitalgesellschaft ermöglicht wird. Dies erscheint insbesondere vor dem Hintergrund der vergleichbaren Zielsetzung von § 34a EStG einerseits und der Optionslösung andererseits angezeigt. Mit dem gesetzgeberischen Ziel bei der Einführung des Sondersteuersatzes nach § 34a EStG deckt sich diese zwangsweise Nachversteuerung im Falle des Formwechsels in die Kapitalgesellschaft nicht, da es durch diese rechtliche Umgestaltung nicht zu einem Mitteltransfer auf die Gesellschafterebene kommt. Soweit das bislang bei der Personengesellschaft thesaurierte Kapital auf die Kapitalgesellschaft in Form von Eigenkapital übergeht, müsste folgerichtig auch der nachversteuerungspflichtige Betrag an die weitere Bindung dieses Kapitals bei der Kapitalgesellschaft geknüpft werden. Im Hinblick auf die weitgehende Analogie der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG zur Gewinnausschüttungsbesteuerung nach der Abgeltungsteuer steht einer Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrages auf die Kapitalgesellschaft hinsichtlich der Steuerbelastung im Grundsatz nichts im Wege. Der nachversteuerungspflichtige Betrag kann als ausschüttbarer Gewinn nach § 27 KStG bei der Körperschaftsteuer fortgeführt werden. Dass insoweit die Nachversteuerung u.U. nicht mehr bei dem Gesellschafter eintritt, der die Gewinnthesaurierung bislang vorgenommen hat, sollte kein Hinderungsgrund sein. Nicht zuletzt wäre es meines Erachtens ein falsches steuerpolitisches Signal, wenn den Unternehmen, die von der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG Gebrauch gemacht haben nun mit einer zwangsweise Nachversteuerung eine hohe – oder ggf. auch sehr hohe – Hürde zum Einstieg in das weitergehende und klarere Optionsmodell gesetzt würde. In diesen Fällen würde die zwangsweise Nachversteuerung die bislang auch steuerlich unterstützte Finanzierung der Unternehmen im Wege der Gewinnthesaurierung in Frage stellen.

Hinzuweisen ist auf Inkonsistenzen hinsichtlich des erstmaligen Anwendungsbereichs der vorgesehenen Optionsmöglichkeit. Das Gesetz soll nach Art. 9 des Entwurfs am 1.1.2022 in Kraft treten. Da nach § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG-E der Optionsantrag vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen ist, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll, dürfte nach der aktuellen Formulierung des Gesetzentwurfs eine Option erstmals für den VZ 2023 (Wj. 2023 bzw. Wj. 2022/2023) möglich sein, da eine Antragsstellung – mangels vorheriger Geltung des § 1a KStG-E – erst in 2022 möglich ist. M.E. sollte die Möglichkeit der Antragsstellung nach § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG-E bereits in 2021 eröffnet werden, so dass

die Option zur Körperschaftsteuer (bei einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr) zum 1.1.2022 greifen kann.

4. Laufende Besteuerung der optierenden Personengesellschaft

Hinsichtlich der laufenden Besteuerung soll die optierende Personengesellschaft der Kapitalgesellschaft gleichgestellt werden und unterliegt damit (aufgrund der Option stets) der Gewerbesteuer und der Körperschaftsteuer. Die Gesellschafter der optierenden Personengesellschaft werden umfassend wie Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt. Entsprechend dem Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften führen Gewinne der optierenden Gesellschaft zunächst nicht zu Einkünften auf Ebene der Gesellschafter. Vielmehr bestimmt § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG-E ausdrücklich, dass Gewinnanteile erst dann als ausgeschüttet gelten, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. Auch Leistungsvergütungen zwischen Gesellschafter und optierender Gesellschaft werden konsequent nach den bei Kapitalgesellschaften geltenden Regeln besteuert. Überhöhte Leistungsvergütungen stellen entsprechend verdeckte Gewinnausschüttungen dar, welche beim Gesellschafter als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erfassen sind.

Beurteilung: Mit der Behandlung der optierenden Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft und den entsprechenden Konsequenzen auf Gesellschafterebene wird eine klare Linie verfolgt.

Notwendig erscheint eine klarstellende Gleichstellung der optierenden Personengesellschaft mit der Kapitalgesellschaft im Umwandlungssteuerrecht. Nur so kann im Bereich des Ertragsteuerrechts eine konsistente Behandlung gewährleistet werden.

Das sich die Wirkung der Option grds. nicht auf andere Steuerarten, als die Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Einkommensteuer erstreckt, ist aus Sicht der Praxis zu begrüßen. Dies führt allerdings zu einem gewissen Sonderrecht und damit ggf. Verwerfungen bzw. ungeklärten Fragen. Steuersystematisch wäre eine umfassendere Wirkung der Option sinnvoller.

Eher ein formaler Aspekt, aber dennoch zu beachten ist die m.E. fehlende saubere Strukturierung des Gesetzestextes in § 1a KStG-E. Anwendungsbereich, Option, Rechtsfolgen der Option und Rückoption könnten deutlich präziser voneinander getrennt werden.

5. Rückoption

Hat die Personengesellschaft einmal zur Körperschaftsbesteuerung optiert, ist in der Folge grundsätzlich ohne Beachtung einer zeitlichen Bindungsfrist eine Rückoption möglich. Die Rückoption wird ertragsteuerlich als fiktiver Formwechsel einer Kapital- in eine Personenge-

sellschaft behandelt. Unter bestimmten, in § 1a Abs. 4 Satz 4 KStG genannten Bedingungen, erfolgt von Gesetzeswegen eine Rückoption zur Mitunternehmerbesteuerung.

Beurteilung: Auch insoweit wird konsequent auf bekannte Besteuerungsprinzipien eines tatsächlichen Formwechsels zurückgegriffen. Dies ist positiv zu beurteilen. Zu unterstützen ist, dass § 1a KStG-E keine besondere zeitliche Vorgabe für die Möglichkeit einer Rückoption vorsieht. Für eine solche Bindungsfrist besteht kein Bedürfnis. Die Eröffnung etwaiger Gestaltungsmöglichkeiten durch eine fehlende Bindungsfrist ist nicht ersichtlich. Eine solche Bindungsfrist würde nur zu zusätzlichem Administrationsaufwand (Nachweis-/Überwachung) sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung führen. Auch bei einem tatsächlichen Formwechsel bestehen keine derartigen Bindungsfristen.

Faktisch besteht eine siebenjährige Bindungsfrist über die durch die Option ausgelöste Siebenjahresfrist nach § 22 UmwStG. Im Übrigen dürfte die Option mit ihren weitreichenden Folgen sowohl für die optierende Gesellschaft als auch deren Gesellschafter in der Praxis als mittelfristig zu treffende Entscheidung eingestuft werden.

6. Weitere vorgesehene Änderungen im Körperschaftsteuerrecht

a) Steuerbilanzielle Behandlung organschaftlicher Mehr- und Minderabführungen

Vorgesehen ist ein Ersatz der Ausgleichsposten bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen (§§ 14 und 27 KStG) durch die sog. Einlagenlösung. Ursache solcher organschaftlicher Mehr- und Minderabführungen sind Abweichungen zwischen Handelsbilanz einerseits und steuerlicher Gewinnermittlung andererseits. Organschaftliche Ausgleichsposten haben den Zweck, eine doppelte bzw. eine Nichtbesteuerung des in vertraglicher Zeit erwirtschafteten Einkommens der Organgesellschaft zu verhindern.

Die nun vorgeschlagene Einlagenlösung als andere Erfassungstechnik wurde bereits im Rahmen der parlamentarischen Beratungen zum Jahressteuergesetz 2008 vorgeschlagen (und geht im Wesentlichen auf einen Vorschlag der Bund-Länder-Kommission aus dem Jahr 1995 zurück), aber letztlich nicht umgesetzt.

Beurteilung: Die vorgesehene Umstellung auf eine andere „Erfassungstechnik“ ist zu begrüßen. Sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung führt dies zu deutlichen Vereinfachungen. Die vorgesehene Übergangsregelung in § 34 Abs. 6e KStG-E wird als angemessen angesehen.

b) Steuerliche Behandlung von Währungskursgewinnen und -verlusten bei Gesellschafterdarlehen

Mit der vorgesehenen Änderung in § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG-E sollen Währungskursverluste von dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG ausgenommen werden. Dadurch würden sich Gewinne und Verluste aufgrund von Währungskursschwankungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen bzw. Inanspruchnahmen von Sicherheiten für Darlehensforderungen gleichermaßen bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens auswirken.

Beurteilung: Die vorgesehene Änderung ist zu begrüßen. Währungskursverluste werden Währungskursgewinnen gleichgestellt. Damit wird auch ein bisher bestehender Standortnachteil Deutschlands für Konzernfinanzierungsgesellschaften beseitigt.

c) Erweiterung des Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuerrechts

Durch Streichung des § 1 Abs. 2 UmwStG sowie des § 12 Abs. 2 und 3 KStG soll eine Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuerrechts auf Drittstaatenfälle ausgedehnt werden. Erfasst werden hiervon Verschmelzungen, Abspaltungen und Aufspaltungen von Körperschaften, die einer inländischen Umwandlung im Sinne des Umwandlungsgesetzes vergleichbar sind. Voraussetzung für eine Steuerneutralität ist, dass deutsche Besteuerungsrechte nicht beschränkt oder ausgeschlossen werden.

Beurteilung: Die vorgesehene Änderung ist zu begrüßen. Allerdings werden Umwandlungen von Personengesellschaften sowie Einbringungsfälle nicht erfasst, was zu überdenken ist.

II. Zum Antrag der Fraktion der FDP „Gestärkt aus der Krise hervorgehen – Gewerbesteuer reformieren“, BT-Drucksache 19/28770

Es ist richtig, dass die Gewerbesteuer als Sondersteuer auf gewerbliche Betätigungen einer grundlegenden Reform oder möglicherweise auch Abschaffung bedarf. Insoweit sind allerdings umfassende Vorüberlegungen erforderlich, welche nicht nur die Seite der Steuerzahler, sondern auch die der Gemeinden mit einbezieht. Insoweit liegen – soweit ersichtlich – keine tragfähigen Konzepte vor, die für eine kurzfristige Umsetzung geeignet sind.

Eine Notwendigkeit für punktuelle Korrekturen – so bspw. bei den Hinzurechnungstatbeständen – besteht m.E. nicht.

Beurteilung: M.E. sollte dieser Antrag im Rahmen des vorliegenden Gesetzentwurfs nicht weiterverfolgt werden.

III. Zum Antrag der Fraktion der FDP „Thesaurierungsbegünstigung modernisieren“, BT-Drucksache 19/28766

Mit der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG wurde das Ziel verknüpft, eine Belastungsneutralität zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften zu erreichen (BR-Drucks. 220/07 v. 11.5.2007, 101). Diese Ziele werden nur bedingt erreicht. Daneben ist die Anwendung der Norm sehr komplex.

Beurteilung: M.E. erscheint es geboten, punktuelle Änderungen in dem nun vorliegenden Gesetzgebungsverfahren aufzugreifen, damit § 34a EStG eine sinnvoll einsetzbare Alternative im Sinne der damaligen Zielsetzung des Gesetzgebers, welche nach wie vor volle Berechtigung hat, bleibt bzw. teilweise wieder wird. Dagegen ist m.E. eine grundlegende Änderung des § 34a EStG abzulehnen, da die Komplexität dieser Norm dann noch weiter zunehmen würde.

Nach dem herrschenden Auslegungsverständnis der Norm kann nur der Gewinn nach Gewerbesteuer der begünstigten Besteuerung unterworfen werden, was zu einer höheren Belastung als bei einer vergleichbaren Kapitalgesellschaft führt. Ebenso muss die Einkommensteuer auf die gewerblichen Einkünfte aus den unternehmerischen Gewinnen getragen werden, was die Vorteilhaftigkeit des § 34a EStG weiter deutlich schmälert und eine Schlechterstellung gegenüber der thesaurierenden Kapitalgesellschaft darstellt. Auf diesen Umstand sollte mit einer Absenkung des Thesaurierungssteuersatzes nach § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG reagiert werden, um eine Belastungsgleichheit zur Kapitalgesellschaft zu erreichen. Vorgeschlagen wird eine Absenkung des Steuersatzes von derzeit 28,25 % auf 22,25 %. Dies ergibt sich aus folgender vereinfachter Rechnung, wobei davon ausgegangen wird, dass die auf die unternehmerischen Einkünfte entfallende Steuerbelastung - Gewerbesteuer und Einkommensteuer - aus der Liquidität des Unternehmens bedient werden muss (in %-Punkten und zur vereinfachten Darstellung ohne Solidaritätszuschlag):

	Kapitalgesellschaft	Personengesellschaft § 34a EStG			
		aktuell		neu	
Gewinn vor Steuern	100,000		100,000		100,000
GewSt (425 %)	14,875		14,875		14,875
KSt	15,000				
BMG § 34a EStG			65,015		70,065
Steuer § 34a EStG		28,25%	18,367	22,25%	15,589
BMG § 32a EStG			34,985		29,935
Steuer § 32a EStG (45 %)			15,743		13,471
Steuerermäßigung § 35 EStG			14,000		14,000
Steuer Gesamt	29,875		34,985		29,935

Auf Grund der Verwendungsfiktion des § 34a Abs. 4 EStG ist ein unschädlicher Zugriff auf Altrücklagen nicht möglich. Vor dem Hintergrund einer möglichst umfassenden Förderung der Selbstfinanzierung sollte die Verwendungsreihenfolge umgekehrt ausgestaltet werden, d.h. nicht begünstigt besteuerte thesaurierte Gewinne sollten als zuerst ausgeschüttet gelten.

Zur Frage der Behandlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags im Falle eines Formwechsels vgl. oben unter I. 3.

IV. Zum Antrag der Fraktion der FDP „Niedrigbesteuerungsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf international wettbewerbsfähiges Niveau absenken“, BT-Drucksache 19/27818

Zuzustimmen ist der Feststellung, dass eine Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze des § 8 Abs. 3 AStG angezeigt ist. M.E. sollte diese Frage aber aus Sachgründen im Rahmen des Entwurfs eines Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG) aufgegriffen werden.

gez. Dr. Joachim Schiffers