

1  
2  
3 Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages  
4 am 03. Mai 2021 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung  
5 "Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts"  
6 (BT-Drucksache 244/21)  
7  
8  
9

10 **Gewinnthesaurierung einfach begünstigen**  
11  
12

13 **0 Fazit ..... 2**  
14 **1 Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften ..... 3**  
15 1.1 Problem ..... 3  
16 1.2 Komplizierte Körperschaftsteueroption für Personengesellschaften ..... 3  
17 1.3 Einfache Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften ..... 4  
18 1.4 Vergleich der Steuerbelastungen ..... 5  
19 **2 Weitere Änderungen ..... 7**  
20 2.1 Umwandlungssteuergesetz ..... 7  
21 2.2 Organschaften ..... 7  
22 2.3 Währungskursschwankungen bei Gesellschafterdarlehen ..... 7  
23  
24  
25

26 Die im Gesetzentwurf vorgesehene Körperschaftsteueroption für Personengesellschaft-  
27 ten ist kompliziert, verwaltungsaufwändig und gestaltungsanfällig. **Stattdessen** sollte  
28 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%<sup>1</sup> belastet und damit deutlich höher als bei Kapitalgesellschaften mit nur 30%.<sup>2</sup>

(2) Zudem verursacht die Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung wegen ihrer vielen Sonderregeln<sup>3</sup> beträchtliche Beratungs- und Umsetzungskosten.

## 1.2 Komplizierte Körperschaftsteuroption für Personengesellschaften

(1) Der Gesetzentwurf<sup>4</sup> sieht für Personengesellschaften die Einführung einer Option zur Körperschaftbesteuerung vor. Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt als Formwechsel<sup>5</sup> mit allen damit verbundenen Folgeproblemen. Die Option kann jedes Jahr rückgängig<sup>6</sup> gemacht werden, weshalb immer wieder die Vorteilhaftigkeit der Option geprüft werden muss.

(2) Die Option erfordert laut Gesetzentwurf eine Reihe von Sonderregeln<sup>7</sup> und die Prüfung von *"teilweise komplexen und ggf. beratungsintensiven Alternativen"*<sup>8</sup>, was – wie beim geltenden § 34a EStG – in der Praxis nur für große Firmen rentabel ist. Auch bei anderen Gesetzen sind Sonderregeln erforderlich<sup>9</sup>, wodurch all diese Gesetze ohne Not noch komplizierter gemacht werden.

(3) Die Körperschaftsteuroption 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.<sup>10</sup>

---

<sup>1</sup> Siehe Tab. 1, Z. (1.1), Sp. (2a) versus Sp. (1).

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> § 1a KStG-E.

<sup>5</sup> § 1a, Abs. 2, Satz 1 KStG-E.

<sup>6</sup> § 1a Abs. 4 Satz 1 EStG-E

<sup>7</sup> Z.B. § 1a, Abs. 2 und 3 KStG-E.

<sup>8</sup> Z.B. S. 18 im Gesetzentwurf.

<sup>9</sup> 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.

<sup>10</sup> 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 Körperschaftsteuroption für Personengesellschaften ist kompliziert, verwaltungsaufwändig und gestaltungsanfällig.<sup>11</sup> Stattdessen sollte § 34a EStG wie folgt reformiert werden:

(1) Jeder Gesellschafter<sup>12</sup> 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%<sup>13</sup> 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) Anrechnung<sup>14</sup> der darauf im Thesaurierungsjahr von der Personengesellschaft gezahlten Gewerbesteuer und – **neu** – unter Anrechnung<sup>15</sup> 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.

---

<sup>11</sup> "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.

<sup>12</sup> Häufig als Mitunternehmer bezeichnet.

<sup>13</sup> 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.

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> Aber ohne Erstattung wie bei der Körperschaftsteuer.

## 1.4 Vergleich der Steuerbelastungen

Tab. 1 zeigt einen Vergleich der Steuerbelastungen von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften<sup>16</sup>:

- 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
<b>(1) Steuersatz 45%</b>					
(1.1) Steuerbelastung des thesaurierten Gewinns	<b>30%</b>	35%	47%	<b>30%</b>	47%
(1.2) Zusatzbelastung des ausgeschütteten Gewinns	26%	19%	0%	24%	0%
(1.3) Gesamtbelastung des Gewinns bei Ausschüttung	48%	47%	47%	47%	47%
<b>(2) Steuersatz 35%</b>					
(2.1) Steuerbelastung des thesaurierten Gewinns	<b>30%</b>	30%	35%	<b>30%</b>	35%
(2.2) Zusatzbelastung des ausgeschütteten Gewinns	25%	18%	0%	9%	0%
(2.3) Gesamtbelastung des Gewinns bei Ausschüttung	47%	43%	35%	36%	35%
<b>(3) Steuersatz 25%</b>					
(3.1) Steuerbelastung des thesaurierten Gewinns	<b>30%</b>	27%	25%	<b>30%</b>	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.

<sup>16</sup> 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 Union<sup>17</sup> 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"*<sup>18</sup> 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.

---

<sup>17</sup> Zzgl. Island, Lichtenstein, Norwegen, aber ohne Schweiz und ohne UK.

<sup>18</sup> Gesetzentwurf, S. 2.