

Deutscher Bundestag  
Finanzausschuss  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Telefon +49 163 55 90 683  
Mail [J.Schiffers@JSchiffers.de](mailto: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 Optionmöglichkeit 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	<b>29,875</b>		<b>34,985</b>		<b>29,935</b>

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