

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 Steuerfolgen 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.