

Deutscher Bundestag
Frau Katja Hessel MdB
RAin/FAin StR/StBin
Vorsitzende des Finanzausschusses
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Kürzel
Me/VJ – S 03/21

Telefon
+49 30 27876-530

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
johrden@dstv.de

Datum
29.04.2021

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

Sehr geehrte Frau Vorsitzende Hessel,

gern nimmt der Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) die Möglichkeit wahr, im Vorfeld der öffentlichen Anhörung am 03.05.2021 zu oben genanntem Gesetzentwurf der Bundesregierung ([BT-Drs. 19/28656](#)) Stellung zu nehmen. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen und Hinweise im weiteren parlamentarischen Verfahren berücksichtigen.

A. Vorwort

Das Bundeskabinett hat am 24.03.2021 den Entwurf des Bundesfinanzministeriums (BMF) für ein Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) beschlossen. Damit sollen nach Auffassung des BMF die steuerlichen Rahmenbedingungen insbesondere für mittelständische Personengesellschaften und Familienunternehmen verbessert werden. Die Praxis hat vom BMF im Vorfeld des Kabinettsbeschlusses keine Möglichkeit zur Stellungnahme erhalten. Dies erscheint gerade angesichts der Komplexität des Vorhabens sehr misslich. Hier hätte sich der DStV eine deutlich längere Vorlaufzeit zur Beurteilung der Praktikabilität des Vorhabens gewünscht. Der DStV zieht deshalb zudem in Zweifel, ob es angemessen ist, das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren in zügigem Tempo vor dem Ende der Legislaturperiode abzuschließen.

Nach Einschätzung des DStV ist das Gesetzesvorhaben sicherlich ein bedeutender Schritt, zumal die Idee für ein sog. Optionsmodell bereits seit längerem in der Diskussion ist. Zuletzt sollten

Personenunternehmen im Jahr 2000 im Zuge des Steuersenkungsgesetzes die Möglichkeit erhalten, sich wie Körperschaften besteuern zu lassen. Dieser Vorstoß scheiterte jedoch an der Ungeeignetheit für die Mehrheit der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) sowie der fehlenden Administrierbarkeit seitens der Finanzverwaltung. Auch die komplexen Regelungen zum gegenwärtig geplanten Optionsmodell weisen eine Reihe von offenen, im Folgenden aufgezeigten Fragestellungen auf, die erneut in vielen Fällen einer Anwendung der Option von vornherein entgegenstehen dürften.

Darüber hinaus verursacht der fiktive Formwechsel der Personengesellschaft zur Kapitalgesellschaft in der laufenden Beratung einen Mehraufwand und eine Formstrenge, die für einige Personengesellschafter ungewohnt sein dürften. U.a. führen beim Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen oder Entnahmen im Optionsfall künftig zu Gewinnausschüttungen (§ 1a Abs. 3 Nr. 1 KStG-E). Diese unterliegen der Kapitalertragsteuer und machen demnach regelmäßig eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung erforderlich. Zur Vermeidung etwaiger Haftungstatbestände sind in diesem Zusammenhang zwingend die damit einhergehenden Einbehaltungs- und Abführungspflichten zu beachten. Auch, dass für die Gesellschafter der optierenden Personengesellschaft künftig ein steuerliches Einlagekonto i.S. des § 27 KStG geführt werden muss, wird einen spürbaren Mehraufwand für die Unternehmen und deren steuerliche Berater bedeuten.

Ein besonders schwerwiegender Aspekt dürfte dabei sein, dass durch die Zugrundelegung des KöMoG in eine - zivilrechtlich nach wie vor als Personengesellschaft strukturierte - optierende Gesellschaft die gesamte Problematik der verdeckten Gewinnausschüttungen nebst unübersichtlicher Einzelfall-Rechtsprechung hineingetragen wird. Folglich müssen zur Vermeidung von verdeckten Gewinnausschüttungen Leistungsvergütungen an den/die Gesellschafter sowie nahestehende Personen (auch nahestehende Gesellschaften) auf die Angemessenheit i.S. eines Fremdvergleichs überprüft werden. Wegen der Anwendung des „Sondersteuerrechts“ für beherrschende Gesellschafter sind klare, eindeutige sowie zivilrechtlich wirksame Vereinbarungen im Vorhinein abzuschließen. Das Schriftformerfordernis, Rückwirkungs- bzw. Nachzahlungsverbot, Durchführungsgebot usw. sind nur einige Punkte, die optierende Gesellschaften künftig zusätzlich beachten müssen.

Schließlich wird auch im Kanzleialltag der Beratungsaufwand insbesondere im Hinblick auf einen möglichen Einstieg in das Optionsmodell erheblich sein. Die Abwägung zwischen den

steuerlichen Vor- und Nachteilen des Optionsmodells im Einzelfall, verschiedene Szenario-Betrachtungen zur „richtigen“ Rechtsform- bzw. Besteuerungswahl sowie zum Entnahmeverhalten der Beteiligten über längere Zeiträume wird einen hohen zeitlichen Aufwand in Anspruch nehmen. Die Anzahl der Unternehmen, die sich schlussendlich zugunsten einer Option entscheiden, dürfte hingegen gering ausfallen. Die vielfältigen Fallstricke der gesetzlichen Neuregelungen dürften vielfach unattraktiv erscheinen.

B. Artikel 1, Artikel 9 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Zu § 1a Abs. 1 KStG-E: Persönlicher Anwendungsbereich

Durch die Anwendung des sog. Optionsmodells soll Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften sowie deren Gesellschaftern die Möglichkeit eingeräumt werden, allein für ertragsteuerliche Zwecke wie eine Kapitalgesellschaft und deren nicht persönlich haftende Gesellschafter behandelt zu werden. Gemäß der Begründung zum Gesetzentwurf ist die Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung für andere Personengesellschaften, wie beispielsweise einer GbR, zunächst ausdrücklich nicht vorgesehen. Diese Gesellschaften können derzeit - vorbehaltlich der geplanten Neuausrichtung des Rechts der GbR im Zuge des Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetzes (MoPeG) - nur mittels vorherigem Formwechsel in eine der berechtigten Gesellschaftsformen (z. B. OHG oder KG) die persönlichen Voraussetzungen für die Option schaffen.

Aufgrund dieser Einschränkung des Anwendungsbereichs besteht die Optionsmöglichkeit nach § 1a KStG - bezogen auf ca. 3,3 Mio. Unternehmen in Deutschland (Stand 2019)¹ - tatsächlich nur für ca. 400.000 Personengesellschaften (inklusive nicht optionsfähiger GbR)² (Quelle: www.statista.com). Der Anwendungsgrad der Norm dürfte damit in Zahlen ausgedrückt - anders als in den Medien dargestellt - deutlich unter 12 % liegen.

Petition: Um eine breite Akzeptanz und Nutzbarkeit zu erreichen, empfiehlt der DStV daher, den Anwendungsbereich des Optionsmodells auszuweiten. Um die Reichweite zu erhöhen, müsste die Neuregelung auch für die GbR und Einzelunternehmen gelten. Denkbar wäre zudem, den Anwendungsbereich des § 1a KStG-E für vermögensverwaltende Personengesellschaften zu öffnen.

¹ <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/246358/umfrage/anzahl-der-unternehmen-in-deutschland/>

² <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/237346/umfrage/unternehmen-in-deutschland-nach-rechtsform-und-anzahl-der-beschaeftigten/>

Zu § 1a Abs. 1 KStG-E: Folgen des eingeschränkten persönlichen Anwendungsbereichs für Zwei-Personen-Gesellschaften

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass vom persönlichen Anwendungsbereich des § 1a KStG grundsätzlich alle Gesellschaften erfasst sind, die auch für einen tatsächlichen Formwechsel nach § 25 UmwStG in Frage kommen. Hierunter zählen u. a. die OHG und die KG. Während die Personengesellschaft am Ende eines tatsächlichen Formwechsels gänzlich in der Kapitalgesellschaft aufgeht, besteht sie im Fall des fiktiven Formwechsels zivilrechtlich weiter. Mit Blick auf die handelsrechtlich daher fortgeltenden Grundlagen zur Auflösung etwa einer OHG ergibt sich im Rahmen der Fiktion unter Berücksichtigung der Gesetzesbegründung folgende Fragestellung:

Gemäß § 131 Abs. 3 HGB führen - mangels abweichender vertraglicher Bestimmung - z. B. der Tod oder die Kündigung eines Gesellschafters oder die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen zum Ausscheiden dieses Gesellschafters aus der Personengesellschaft. Im Fall einer Zwei-Personen-Gesellschaft, z. B. einer Vater-Sohn-OHG, bedingt ein solches Ereignis (z. B. das Ausscheiden des Vaters aus der OHG) zugleich die Beendigung der zivilrechtlichen Personengesellschaft. Damit ist der persönliche Anwendungsbereich des Optionsmodells ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich nicht mehr gegeben.

§ 1a Abs. 4 S. 5, 6 KStG-E regeln zwar das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus der Gesellschaft. Laut Gesetzesbegründung „... *gilt die optierende Gesellschaft als unmittelbar danach aufgelöst*“ ([BT-Drs. 19/28656, S. 6](#)). Dies erscheint aber für die vorgenannte Konstellation nicht hinreichend klar. Das Gesetz verweist im Zusammenhang mit dem übernehmenden Rechtsträger u. a. auf § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UmwStG. Darin sind jedoch lediglich die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung von Körperschaften geregelt. Sofern der letzte verbleibende Gesellschafter hingegen - wie in o.g. Konstellation - eine natürliche Person ist, läuft dieser Verweis u. E. ins Leere.

Petition: Der DStV empfiehlt eine gesetzliche Klarstellung hinsichtlich der steuerlichen Folgen für den Fall der natürlichen Person als letzten verbleibenden Gesellschafter im Zuge des fiktiven Formwechsels bei einer Auflösung der zivilrechtlichen Personengesellschaft.

Zu § 1a Abs. 1 KStG-E: Ausübung der Option mittels Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter

Die Option zur Körperschaftsbesteuerung ist durch unwiderruflichen Antrag zu stellen. Sie bedarf gemäß analoger Anwendung des § 217 Abs. 1 UmwG grundsätzlich einer Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter. Der Gesellschaftsvertrag kann eine Mehrheitsentscheidung mit mindestens $\frac{3}{4}$ der abgegebenen Stimmen vorsehen.

Mit der Regelung, dass für die Antragstellung eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter ausreicht, wurde ein wesentlicher Kritikpunkt zum früheren „Optionsmodell 2000“ ausgeräumt. Der damalige Gesetzestext sah vor, dass die Gesellschafter die Option nur einheitlich hätten ausüben können.

Nunmehr ergibt sich jedoch die Problematik, dass Gesellschafter überstimmt werden können und die damit einhergehenden fremdbestimmten Steuerfolgen tragen müssen. Insbesondere für Gesellschafter mit umfangreichem Sonderbetriebsvermögen kann die Anwendung des Optionsmodells - wie im Folgenden ausgeführt - erhebliche steuerliche Nachteile mit sich bringen. Auch die individuelle steuerliche Situation des überstimmteten Gesellschafters kann im Einzelfall gegen die Option sprechen.

Petition: Der DStV fordert insoweit eine Klärung, wie benachteiligte Gesellschafter aus dieser Situation „befreit“ werden können.

Zu § 1a Abs. 1 KStG-E: Alle-oder-Keiner-Prinzip

Die Entscheidung zur Ausübung des Optionsmodells greift für die gesamte Personengesellschaft mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter, da sich der Antrag unmittelbar auf die Besteuerung **aller** Gesellschafter auswirkt. Zugleich ist die Option jedoch nicht immer für alle Gesellschafter gleichermaßen attraktiv. Dies hängt beispielsweise stark vom individuellen Einkommensteuersatz des jeweiligen Gesellschafters ab.

Darüber hinaus ist die steuerliche Gesamtbelastung nur bei vollständiger Gewinnthesaurierung bei einer Kapitalgesellschaft bzw. optierenden Gesellschaft mit ca. 30 % im Vergleich zur Personengesellschaft mit Thesaurierungsbegünstigung (ca. 35 %) deutlich besser. Bereits im Ausschüttungsfall verwandelt sich der Vorteil der Kapitalgesellschaft hingegen in einen Nachteil. Unterstellt man daher, dass die Gesellschafter zur Bestreitung des Lebensunterhalts auf

regelmäßige Ausschüttungen bzw. Tätigkeitsvergütungen angewiesen sind, so ergibt sich ein Vorteil der Kapitalgesellschaft bzw. optierenden Gesellschaft nur bei längerfristig thesaurierten Gewinnen. Ein derartiges Thesaurierungsverhalten ist für viele mittelständische Gesellschaften jedoch nur schwer bis gar nicht möglich. Das Optionsmodell ist folglich allenfalls für große Gesellschaften mit deutlichem Thesaurierungspotential interessant. Dies schränkt die Reichweite des Modells weiter ein.

Wir möchten daher darauf aufmerksam machen, dass für die in Betracht kommenden Unternehmen mit der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG bereits eine Regelung existiert, die im Ergebnis ähnliche Wirkungen wie das Optionsmodell entfaltet. Der Vorteil: die Thesaurierungsbegünstigung kann mitunternehmerbezogen, also für jeden einzelnen Gesellschafter beantragt werden. Insofern ist dieses Instrument deutlich flexibler und kann durch die Individualisierung einen besseren Beitrag zur Stärkung der Eigenkapitalquote von mittelgroßen Unternehmen leisten.

Petition: Der DStV empfiehlt, die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG attraktiver zu gestalten. Hierfür müssen die Hürden dieses Instruments, wie starre Steuersätze, die unflexible Verwendungsreihenfolge und der fehlende Einbezug der Ertragsteuern, abgebaut werden. Die Folge wäre: eine echte Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für mittelständische Personengesellschaften und Familienunternehmen. Ein überarbeiteter § 34a EStG ist dem gegenwärtigen Gesetzvorhaben zur Implementierung eines Optionsmodells für die mutmaßliche Zielgruppe klar vorzuziehen.

Zu §§ 1a Abs. 1, 34 Abs. 1 KStG-E: Form und Zeitpunkt der Antragstellung

Der Antrag zur Option ist von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll. Der Gesetzestext als auch die Gesetzesbegründung lassen jedoch offen, in welcher Form der Antrag gestellt werden kann oder die Option ggf. im Rahmen einer Steuererklärung beantragt werden kann.

Auch, dass der Antrag „vor Beginn des Wirtschaftsjahrs“ zu stellen ist, wirft mit Blick auf den Erstanwendungszeitpunkt – gem. § 34 Abs. 1 KStG-E der Veranlagungszeitraum 2022 - Fragen auf. Damit die Option für den Veranlagungszeitraum 2022 ausgeübt werden kann, ist eine Antragstellung vor dem 1.1.2022 erforderlich. Das Gesetz soll jedoch erst mit Wirkung zum

01.01.2022 in Kraft treten (Art. 9). Folglich ist das KöMoG bei Antragstellung vor dem 01.01.2022 nach der jetzigen Fassung noch gar nicht wirksam. Vielmehr ist nach derzeitigem Inkrafttreten bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr eine Inanspruchnahme des Optionsmodells frühestens zum 01.01.2023 möglich.

Petition: Der DStV weist daraufhin, dass die Form der Optionsausübung geklärt werden sollte. Zugleich müsste, damit der Veranlagungszeitraum 2022 nutzbar wird, das Inkrafttreten des Gesetzes entsprechend angepasst werden.

Zu § 1a Abs. 1 KStG-E: „Untergang“ verrechenbarer Verluste i.S. von § 15a EStG und des gewerbesteuerlichen Fehlbetrags

Gemäß § 1a Abs. 1 KStG-E i.V.m. § 25 UmwStG und § 23 Abs. 5 UmwStG geht ein gewerbesteuerlicher Fehlbetrag nicht auf die optierende Gesellschaft über. Wegen des Verlustes der Subjekt- und Anteilsidentität durch den fiktiven Formwechsel ist davon auszugehen, dass auch der verrechenbare Verlust i.S. von § 15a EStG verloren geht.

Petition: Der DStV schlägt vor, dass der verrechenbare Verlust i.S. von § 15a EStG während der Dauer der Option eingefroren werden kann. Dies ist insofern konsequent, als die Gesellschafter den Verlust im Zuge einer Rückoption nach § 1 Abs. 4 KStG-E mit Gewinnen, die ihnen in späteren Wirtschaftsjahren aus ihrer (identischen) Beteiligung an der Personengesellschaft zuzurechnen sind, ausgleichen können. Eine entsprechende Regelung sollte auch für den gewerbesteuerlichen Fehlbetrag geschaffen werden.

Zu § 1a Abs. 2 KStG-E: Fehlender Lösungsansatz zum Umgang mit funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Erhebliche Fallstricke ergeben sich bei der Ausübung der Optionsmöglichkeit im Hinblick auf das für die Personengesellschaft funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen (SBV) eines Gesellschafters. Gemäß § 1a Abs. 2 KStG i.V.m. § 20 UmwStG darf die fiktive Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert ansetzen. Voraussetzung für die Buchwertübertragung nach § 20 UmwStG ist allerdings, dass alle Wirtschaftsgüter übertragen werden, die im Einbringungszeitpunkt zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören (vgl. [BFH-Urteil v. 29.11.2017, Az. I R 7/16](#)).

Demnach müsste wohl auch bei einem fiktiven Formwechsel etwaiges funktional wesentliches SBV eines Personengeschafters vorab - spätestens bis zum Einbringungszeitpunkt - durch einen separaten Übertragungsakt auf die optionswillige Personengesellschaft übertragen werden. Dies hätte einen gewinnrealisierenden Verkauf des SBV an die Personengesellschaft zur Folge und damit die Entstehung von Steuern.

Werden funktional wesentliche Betriebsgrundlagen vom Personengeschafter zurückbehalten, kommt es gleichfalls zur Besteuerung: In diesem Fall sind sämtliche stille Reserven aufzudecken, nach den Grundsätzen der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils in das Privatvermögen zu entnehmen und nach § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu versteuern.

Die zur Vermeidung der Steuerlast in Betracht kommende Alternative - eine Übertragung des SBV auf die Personengesellschaft zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG - hat ebenfalls ihre Tücken: Sie führt bei einer Übertragung des SBV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten regelmäßig zu einer Verschiebung der Beteiligungsquoten. Darüber hinaus hemmen die Sperrfristregelungen nach § 6 Abs. 5 EStG die Steuerneutralität des sich nach der Übertragung anschließenden fiktiven Formwechsels. Wird demnach funktional wesentliches SBV vorab nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf die Personengesellschaft übertragen, führt ein nachfolgender Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft gem. §§ 20 oder 25 UmwStG zu einer Veräußerung nebst Verletzung der Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 bzw. Sätze 5 und 6 EStG (vgl. BMF-Schreiben v. 08.12.2011, BStBl. I 2011, S. 1279, Rdnr. 34). In diesem Fall ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen - verbunden mit einer entsprechenden Gewinnrealisierung in der Person des Übertragenden. Ein derartiger Vorgang ist daher - jedenfalls innerhalb der Siebenjahresfrist - nach derzeitiger Verwaltungsansicht ebenfalls nicht steuerneutral möglich. Es sei denn, dass man der im Schrifttum vertretenen Auffassung folgt, dass § 25 UmwStG die Regelung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG verdrängt (vgl. Brühl/Weiss „Check the box“ from good old Germany – Die Option zur Besteuerung als Körperschaft nach dem Entwurf des KöMoG, DStR 2021, S. 894). In diesem Fall kämen die Sperrfristen des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG nicht zur Anwendung. Die Anerkennung dieser Überlegung ist durch die Finanzverwaltung oder höchstrichterliche Rechtsprechung noch nicht erfolgt.

Petition: In Anbetracht dieser Stolpersteine empfiehlt der DStV, die Regelungen im weiteren Gesetzgebungsverfahren deutlich nachzuzustieren. Denkbare Lösungsansätze könnten sein:

- a. den fiktiven Formwechsel mittels gesetzlicher Anpassung aus der Sperrfristverletzungsproblematik des § 6 Abs. 5 Sätze 4 und 6 EStG auszuklammern,
- b. die Steuerbelastung aus der Aufdeckung der stillen Reserven aus dem SBV mittels Stundungsregelung auf 10 Jahre gleichmäßig zu verteilen, wie dies bereits im „Optionsmodell 2000“ vorgesehen war.

Zu § 1a Abs. 2 KStG-E: Nachversteuerungspflicht bei bisheriger Anwendung des § 34a EStG

Bei jedem Gesellschafter mit einem vorhandenen nachversteuerungspflichtigen Betrag i.S. des § 34a Abs. 4 EStG ist in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die Nachversteuerung durchzuführen (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Mangels gegensteuernder Regelungen im KöMoG dürfte die Pflicht zur sofortigen Nachversteuerung auch im Zuge des lediglich fiktiven Formwechsels greifen. Damit würden Gesellschaften, die zum jetzigen Zeitpunkt Gebrauch von der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG machen, faktisch aus dem möglichen Anwenderkreis herausfallen.

Zugleich würde das Instrument der Thesaurierungsbegünstigung abermals an Attraktivität verlieren. Bereits jetzt kommt der Zuschnitt der Regelung allein großen Personenunternehmen zugute. Dies hatte auch die CDU/CSU-Bundestagsfraktion in ihrem [Positionspapier zur Modernisierung der Unternehmensbesteuerung vom 05.11.2019](#) erkannt und beschlossen, dass *„...ein Wechsel der Besteuerungsform möglichst nachversteuerungsfrei in Bezug auf die thesaurierten Gewinne ausgestaltet werden [sollten].“* Dieses Anliegen hat bislang keinen Eingang in den Gesetzentwurf gefunden.

Petition: Der DStV spricht sich dafür aus, eine etwaige Nachversteuerungspflicht nach § 34a EStG im Fall eines fiktiven Formwechsels zu vermeiden. Hierfür könnte beispielsweise in § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG ein entsprechender Ausnahmetatbestand für Fälle des fiktiven Formwechsels aufgenommen werden. Der nachversteuerungspflichtige Betrag sollte auf die fiktive Kapitalgesellschaft übergehen können, um dort dem ausschüttbaren Gewinn hinzugerechnet zu werden.

C. Weitere offene Fragestellungen und risikobehaftete Aspekte im Zusammenhang mit dem Optionsmodell nach § 1a KStG-E

Neben den bereits aufgeführten Problempunkten bei der Ausübung der Optionsmöglichkeit sind weitere Konsequenzen, Risiken und Fragestellungen in der Praxis zu bedenken. Nach Auffassung des DStV bedürfen auch die nachfolgend aufgeführten Punkte einer Klärung im Zuge des gegenwärtigen Gesetzgebungsverfahrens.

1. Verbindlichkeit des Gesellschafters zur Finanzierung des Mitunternehmeranteils im SBV / Schicksal der Schuldzinsen

Nach herrschender Meinung gehört das negative SBV eines Personengeschafters, wie eine Verbindlichkeit aus dem fremdfinanzierten Erwerb eines Mitunternehmeranteils, regelmäßig nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen. Es könnte folglich im Rahmen des fiktiven Formwechsels ohne schädliche Nebenwirkungen in das Privatvermögen entnommen werden.

Es bleibt jedoch fraglich, ob etwaige Schuldzinsen, die bisher als Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters qualifiziert wurden, nach dem fiktiven Formwechsel als Finanzierungsaufwand eines Anteils an einer (fiktiven) Kapitalgesellschaft behandelt werden können.

2. Forderung des Gesellschafters gegenüber der Personengesellschaft im SBV

Umfasst das SBV eine Forderung des Mitunternehmers gegenüber der Personengesellschaft, so stellt diese im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft eine entsprechende Verbindlichkeit dar. In einer Gesamtbetrachtung stellen Forderung und korrespondierende Verbindlichkeit steuerlich Eigenkapital des Mitunternehmers dar.

Nach einem fiktiven Formwechsel ist fraglich, ob die nun zum „echten“ Fremdkapital bei der fiktiven Kapitalgesellschaft gewordene Verbindlichkeit eine sonstige Gegenleistung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG darstellt. Würde dies bejaht, wäre bei Überschreiten der dort genannten relativen oder absoluten Grenzen insoweit die Steuerneutralität des Formwechsels gefährdet. Diese auch bei einer „realen“ Einbringung bisher seitens der Finanzverwaltung nicht beantwortete und im Schrifttum kontrovers diskutierte Frage erlangt nun auch beim fiktiven Formwechsel erhebliche Bedeutung.

3. Sozialversicherung

Die Option kann mittelbar Auswirkungen auf andere Rechtsbereiche haben. Es bleibt z. B. offen, ob die an einen für die optierte Personengesellschaft tätigen Gesellschafter gezahlten Vergütungen, die als Einkünfte i.S. des § 19 EStG zu erfassen sind (§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 KStG-E), auch der Sozialversicherung unterliegen.

4. Handels- und steuerbilanzielle Fragestellungen

Es ergeben sich u. a. Fragestellungen im Zusammenhang mit der Abbildung der zivilrechtlichen Kapitalkonten der Personengesellschaft und der steuerlichen Abbildung des Einlagenkontos nach § 27 KStG. Zudem sollten - spätestens in einem zeitnahen, flankierenden BMF-Schreiben - weitere bilanzielle Abweichungen zwischen den gesellschaftsrechtlichen OHG- bzw. KG-Jahresabschlüssen und der steuerbilanziellen Würdigung der Sachverhalte geklärt werden.

5. Auswirkungen auf andere Steuerbereiche

Derzeit noch nicht abschließend beurteilbar sind insbesondere Fragen, die sich aus dem Nebeneinander der verschiedenen Systeme ergeben. Durch die Anwendung des Optionsmodells werden Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften künftig allein für ertragsteuerliche Zwecke wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden. Für andere Steuerbereiche, wie Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer, ist weiterhin von einer Personen- bzw. Partnerschaftsgesellschaft auszugehen.

Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer bedeutet dies etwa: Auf die Anteile an einer optierenden Gesellschaft sind weiterhin die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen (§§ 13a, 13b, 13c, 28a ErbStG) anwendbar. Hierfür muss jedoch auch etwaiges SBV vor dem Hintergrund des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG-E festgehalten werden. Entsprechendes gilt bei der Aufteilung des gemeinen Werts eines Anteils am Betriebsvermögen nach § 97 Abs. 1a BewG. Sowohl die individuellen Kapitalkonten - einschließlich etwaiger Ergänzungsbilanzen - als auch etwaiges SBV müssten folglich in Form einer „Schattenrechnung“ für die optierenden Gesellschaften weitergeführt werden. Dies bedeutet sowohl für den Berufsstand als auch für die Finanzverwaltung einen deutlichen Mehraufwand.

6. Rückoption

Gemäß § 1a Abs. 4 Satz 1 KStG-E ist keine zeitliche Bindungsfrist für die Optionsausübung vorgesehen. Es stellt sich folglich die Frage, ob auch die Rückoption einen Sperrfristverstoß nach

§ 22 Abs. 1 UmwStG auslösen kann, wenn die Option zuvor unter Ansatz der Buch- oder Zwischenwerte erfolgt ist. Nach RdNr. 22.23 UmwSt-Erlass ist die Rückumwandlung des übernehmenden Rechtsträgers i.S. des § 20 UmwStG als Sperrfristverstoß anzusehen. Die Folge hieraus ist eine Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2 Satz 1 UmwStG nebst Auslösung der Einbringungsgewinnbesteuerung.

D. DStV-Anregungen zur Abmilderung der Corona-bedingten Sondersituation

1. Verlängerung der Abgabefrist für die Steuererklärungen 2020 nebst Verschiebung der Ordnungsgeldverfahren bei verspäteter Veröffentlichung der Jahresabschlüsse 2020 der kleinen und mittleren Kapitalgesellschaften

Am 17.12.2020 haben die Koalitionspartner dankenswerterweise beschlossen, die Frist für die Abgabe der Steuererklärungen 2019 bis zum 31.08.2021 gesetzlich zu verlängern. Das war ein wichtiger und richtiger Schritt, der dem in der Krise stark eingebundenen steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufsstand Entlastung bringt.

Diesem großzügigen Entgegenkommen vorangegangen war jedoch eine wahrliche Odyssee: Während die Berater ihr Tagesgeschäft hintenanstellten, um ihre Kräfte bei der Unterstützung der Unternehmen zu den Hilfspaketen, wie der November- und Dezemberhilfe oder der Überbrückungshilfe II, zu bündeln, ließ die Unterstützung der kleinen und mittleren Kanzleien durch die Finanzministerien von Bund und Ländern leider lange auf sich warten.

Nach wie vor ist die Arbeitsbelastung in den kleinen und mittleren Kanzleien immens. Mittlerweile zeichnet sich ab, dass die Überbrückungshilfe III bis Ende des Jahres verlängert werden soll. Auch die Bezugszeiten des Kurzarbeitergelds wurden entsprechend ausgeweitet. Zudem werden zeitnah die Arbeiten zur Bewältigung der aufwendigen Schlussrechnungen für die verschiedenen Hilfspakete beginnen. Wahrliche Herkulesaufgaben, die der Berufsstand seit nunmehr fast einem Jahr nebenher schultert. Dazwischen wartet das laufende Tagesgeschäft: die Erstellung der Buchführungen, Umsatzsteuer-Voranmeldungen, Lohnbuchhaltungen, Jahressteuererklärungen und Jahresabschlüsse müssen wieder in geordnete Bahnen gelenkt und weiterhin termingemäß bearbeitet werden können.

Petition: Den immensen Einsatz der kleinen und mittleren Kanzleien zur Stabilisierung der durch die Pandemie gebeutelten Wirtschaft zu würdigen, bedarf es gar nicht so viel. Ein riesiger Schritt wäre es, den Kanzleien frühzeitig einen weiteren zeitlichen Lichtblick zu verschaffen. Diese

Perspektive ist mit der gesetzlichen Verlängerung der Abgabefristen für die Steuererklärungen 2020 und der Verschiebung der Ordnungsgeldverfahren bei verspäteter Veröffentlichung der Jahresabschlüsse zum 31.12.2021 der kleinen und mittleren Kapitalgesellschaften auf den 30.06.2022 leicht machbar. Die beiden Maßnahmen haben sich bereits in diesem Jahr deutlich bewährt. Erneut bis in den Winter mit diesen Erleichterungen zu warten, wäre für die Kolleginnen und Kollegen in der Praxis fatal. Einerseits brauchen sie verlässliche Zeithorizonte, um dem zusätzlichen Pensum in gewohnter Qualität gerecht zu werden. Andererseits steht im Herbst nach der Bundestagswahl die Bildung einer neuen Regierung auf der Agenda. Insofern ist zu befürchten, dass die Anliegen des Berufsstands kein Gehör finden. Erfreulicherweise hat der Finanzausschuss des Bundesrats dieses Anliegen in seinen Beschlussempfehlungen zum Regierungsentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes ([BR-Drs. 245/1/21](#)) bereits berücksichtigt. Hier wird u.a. eine Fristverlängerung für den Veranlagungszeitraum 2020 bis Ende Mai 2022 vorgeschlagen.

2. Fristverlängerung für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags (IAB) nach § 7g EStG i.V.m. § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG

Seit dem 2. Corona-Steuerhilfegesetz haben kleine Unternehmen, die im Jahr 2017 einen IAB gebildet haben, für die notwendige Ersatzbeschaffung vier – statt bislang drei Jahre – Zeit. D.h., die Frist läuft zum Ende des laufenden Wirtschaftsjahrs - 2021 - aus. Mittlerweile ist jedoch absehbar, dass die wirtschaftliche Lage der kleinen und mittleren Unternehmen 2021 und sehr wahrscheinlich 2022 weiterhin enorm instabil ist. Der im November 2020 gestartete Lockdown light wurde nach erster Verlängerung noch im Dezember 2020 in einen handfesten „harten“ Lockdown umgemünzt. Bis dato hat sich daher für viele Unternehmen kaum etwas getan. Investitionsfreude dürfte angesichts dieser Entwicklung kaum aufkommen.

Nach Auffassung des DStV ist es daher nur stringent, den Zeitraum für die 2017 gebildeten IAB noch einmal zu verlängern. Anderenfalls wären die betroffenen Steuerpflichtigen zum Ende des laufenden Wirtschaftsjahrs gezwungen, den IAB gewinnerhöhend im Bildungsjahr aufzulösen. Die ohnehin angespannte Liquiditätslage würde durch die daraus resultierende Steuerlast und deren Verzinsung noch einmal deutlich verschärft.

Dieses Schicksal teilen nunmehr auch die IAB, die für 2018 gebildet wurden. Entgegen den wiederholten Anregungen des DStV ([Stellungnahme S 06/20](#) und [Stellungnahme S 12/20](#)), wurde auch für diese Beträge bislang keine Fristverlängerung eingeräumt. Insofern droht auch hier die

gewinnwirksame Auflösung zum Ende des laufenden Wirtschaftsjahrs. Folglich gilt es, gleichfalls für die Beträge aus 2018 eine entsprechende Fristverlängerung zu schaffen.

Dass die belastenden Auswirkungen der COVID-19-Pandemie noch länger spürbar sein werden, ist auch den Regierungsparteien bewusst. Bereits im Zuge des 2. Corona-Steuerhilfegesetzes wurden das BMF und die Länder daher ermächtigt, die Fristen für die Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter nach § 6b EStG im Wege einer Rechtsverordnung zu verlängern. Eine derartige Ermächtigung für die Fristen des § 7g EStG fehlt nach wie vor. Wir regen dringend an, dies im Zuge des aktuellen Gesetzgebungsverfahrens nachzuholen.

Petition: Der DStV spricht sich angesichts der anhaltend schwierigen wirtschaftlichen Lage der KMU im Hinblick auf die Regelungen zu den IAB für folgende Maßnahmen aus:

- Die im 2. Corona-Steuerhilfegesetz für 2017 verlängerte Investitionsfrist des § 7g EStG sollte dringend um ein weiteres Jahr ausgeweitet werden.
- Die Investitionsfrist des § 7g EStG sollte zwingend auch für die im Jahr 2018 und 2019 gebildeten IAB jeweils um 2 Jahre verlängert werden.

3. Anpassung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG

Im [Positionspapier der CDU/CSU-Bundestagsfraktion](#) (Beschluss vom 05.11.2019) war neben der Option für Personengesellschaften, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden, ein weiteres Vorhaben enthalten: die Verbesserung der Regelungen zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG. Hintergrund: Die gegenwärtige Regelung - wie sie durch die Unternehmensteuerreform 2008 eingeführt wurde - kommt allein großen Personenunternehmen zugute. Die Komplexität der Begünstigung bildet die besonderen Bedürfnisse von KMU nicht ab. Folglich wird die Möglichkeit, nicht entnommene (thesaurierte) Gewinne einer ermäßigten Besteuerung zu unterwerfen, nur von wenigen großen Personengeschaftern wahrgenommen.

Der DStV bedauert, dass mit dem vorliegenden Gesetzentwurf eine weitere Chance zur Modernisierung und Vereinfachung dieses vielversprechenden Instruments für KMU ungenutzt bleibt. Gerade für mittlere Personengesellschaften und Einzelunternehmen hätte eine Anpassung der Regelungen nach § 34a EStG ein Zeichen setzen und zu einer tatsächlichen Stärkung der Eigenkapitalquote in der Erholungsphase nach der Pandemie beitragen können.

Petition: Der DStV fordert daher das weitere Gesetzgebungsverfahren zu nutzen und die Thesaurierungsbegünstigung für KMU deutlich attraktiver zu gestalten. Folgende Maßnahmen sind ein Beitrag, um dem Mittelstand steuerlich zu Vor-Corona-Stärke zu verhelfen (vgl. [DStV-Positionen zur Bundestagswahl 2021](#)):

1. Durch eine Anwendung des individuellen Steuersatzes würde das Instrument auch für Gesellschafter von KMU gewinnen.
2. Um die systemimmanente Fehlsteuerung bei der Verwendungsreihenfolge aufzulösen, sollte ein Volumen festgelegt werden, bis zu dem laufende Entnahmen aus Altrücklagen während der Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung möglich sind.
3. Um die Steuerbelastung zu reduzieren und Belastungsunterschiede gegenüber Kapitalgesellschaften abzubauen, sollten die auf den Begünstigungsbetrag entfallenden Ertragsteuern in die Begünstigung einbezogen werden.
4. Umstrukturierungshindernisse könnten beseitigt werden, indem der nachversteuerungspflichtige Betrag dem ausschüttbaren Gewinn bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft zugeordnet wird.

Für weitere Erörterungen zu vorstehenden Ausführungen stehen wir Ihnen sehr gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

gez.
StBin Dipl.-Hdl. Vicky Johrden
(Referatsleiterin Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
