

Bundesministerium der Finanzen
MDg Peter Rennings
Unterabteilungsleiter IV C
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

per E-Mail: IVC2@bmf.bund.de

Kürzel
Me/VJ – S 01/23

Telefon
+49 30 27876-530

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
johrden@dstv.de

Datum
10.01.2023

Evaluierung der Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) und der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG)

Sehr geehrter Herr Rennings,

vielen Dank für Ihr Unterstützungsgesuch im Zusammenhang mit o.g. Evaluierung. Gern kommen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) dieser Bitte nach und freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen in Ihre weiteren Überlegungen einbeziehen.

A. Vorwort

Die steuerpolitische Agenda der Bundesregierung dürfe sich nicht in Krisenbewältigung erschöpfen, sondern müsse auch die Modernisierung des Steuerrechts in den Blick nehmen, so Bundesfinanzminister Christian Lindner anlässlich des [3. Steuerforums der Finanzverwaltung](#) im September 2022. Dieses Ansinnen unterstützt der DStV außerordentlich. Er sieht die vorgenannte Evaluierung insofern als einen Baustein. Das Vorhaben zur Modernisierung der Thesaurierungsbegünstigung bei Personenunternehmen wird seit nunmehr 10 Jahren intensiv beleuchtet. Hier müssen den Worten endlich Taten folgen. Gerade auch kleine und mittlere Personengesellschaften tragen wesentlich zum wirtschaftlichen Erfolg Deutschlands bei. Doch weder die Thesaurierungsbegünstigung noch das gesetzlich neu geschaffene Optionsmodell sind gegenwärtig auf diese Zielgruppe zugeschnitten.

B. Optionsmodell

Das Optionsmodell findet gerade in den kleinen und mittleren Kanzleien kaum bis keine Anwendungsfälle. Dies lässt sich aus den uns zugegangenen Rückmeldungen schließen. Der

Tenor lautet vielfach: Die Nachteile, die mit der sog. rechtsformneutralen Besteuerung in Kauf genommen werden müssten, seien zu hoch. Trotz der insoweit angebotenen Beratung bestehe seitens der Mandanten derzeit kein Interesse, § 1a KStG zu nutzen. Schließlich gebe es generell nur wenig Fälle, für die überhaupt eine Option in Frage komme.

Diese Aussagen decken sich u.a. mit unseren bereits im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum KöMoG übermittelten Hinweisen (vgl. [DStV-Stellungnahme S 03/21](#)) wie auch diversen Erörterungen in Fachkreisen: Die Reichweite des Modells ist stark begrenzt und allenfalls für große Gesellschaften mit deutlichem Thesaurierungspotential interessant.

Konkret wurden uns drei Aspekte gespiegelt, die die Option unattraktiv machen und entsprechend geprüft bzw. behoben werden sollten: (1) Fallstricke im Hinblick auf das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen, (2) der Zeitpunkt der Antragstellung sowie (3) grunderwerbsteuerliche Verschärfungen.

a) Sonderregelung für das Sonderbetriebsvermögen schaffen

Erhebliche Fallstricke ergeben sich für optierende Personengesellschaften im Hinblick auf das für die Gesellschaft funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen (SBV) eines Gesellschafters (vgl. [DStV-Stellungnahme S 03/21](#)). Tatsächlich scheinen – nach den uns gegebenen Rückmeldungen – diese besonderen Herausforderungen und damit einhergehenden Risiken ein maßgeblicher Grund zu sein, bereits von vornherein von der Option nach § 1a KStG Abstand zu nehmen.

Hintergründe: Gemäß § 1a Abs. 2 KStG i.V.m. § 20 UmwStG darf die fiktive Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert ansetzen. Voraussetzung für den steuerneutralen Übergang 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](#); vgl. auch [BT-Drs. 19/28656, S. 23](#)).

Werden funktional wesentliche Betriebsgrundlagen vom Personengesellschafter zurückbehalten, kommt es 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, Rn. 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, 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.

Eine weitere Möglichkeit wäre z.B., die als wesentliche Betriebsgrundlagen qualifizierten Wirtschaftsgüter des SBV vorab auf ein anderes BV des Mitunternehmers auszugliedern (Buchwertübertragung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG). Die Finanzverwaltung könnte hierin jedoch einen Gestaltungsmissbrauch bzw. einen Anwendungsfall eines schädlichen Gesamtplans sehen (vgl. Strecker/Carlé, NWB Nr. 28 v. 16.7.2021, S. 2022).

Schließlich könnte im Einzelfall auch etwaiges funktional wesentliches SBV eines Personengeschafters vorab – spätestens bis zum Einbringungszeitpunkt – durch einen separaten Übertragungsakt auf die optionswillige Personengesellschaft übertragen werden. Dies hätte jedoch einen gewinnrealisierenden Verkauf des SBV an die Personengesellschaft zur Folge und damit ebenfalls die Entstehung von Steuern.

Diese komplexen Überlegungen und Risiken in punkto Sonderbetriebsvermögen schränken den Anwendungsbereich des § 1a KStG in der Praxis deutlich ein und bewirken, dass bislang keine bzw. nur sehr wenige Anwendungsfälle des Optionsmodells in der Praxis vorliegen.

Petition: 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) ggf. 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,
- c) dass das SBV nicht auf die optierende Gesellschaft übertragen werden muss, sondern dass es steuerlich verhaftet beim Gesellschafter verbleiben kann.

b) 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. Dieser Zeitpunkt wird in der Praxis mitunter als nachteilig empfunden, da hierdurch – anders als beim „echten“ Formwechsel – keine steuerliche Rückwirkung in Betracht kommt.

Petition: Der DStV regt an, zu prüfen, inwiefern auch im Optionsfall ein entsprechender Gestaltungsspielraum eröffnet werden kann.

c) Grunderwerbsteuerliche Verschärfungen rückgängig machen

Die Optionsgesellschaft bleibt aufgrund der Beschränkung der Fiktion des § 1a KStG auf die Einkommensteuer für Zwecke der Grunderwerbsteuer eine Personengesellschaft. Dies hätte grundsätzlich zur Folge, dass die Grunderwerbsteuervergünstigung nach § 5 Abs. 3 GrEStG nicht zu versagen ist, weil zivilrechtlich weiterhin eine Personenhandelsgesellschaft besteht, mithin sich der Anteil des Veräußerers an der Gesamthand nicht vermindert.

Allerdings sind dem Gesetzgeber nach Veröffentlichung des Gesetzentwurfs zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts Gestaltungen bekannt geworden, bei denen – gemäß Begründung – zur Körperschaftsteuer optierende Gesellschaften zur Steueroptimierung weiterhin die Vergünstigung nach § 5 Abs. 1, 2 GrEStG beibehalten. Der Gesetzgeber hat daher zur Verhinderung derartiger Gestaltungen, bspw. der Bildung von Vorratsgesellschaften, die

§§ 5, 6 GrEStG im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens modifiziert (vgl. [BT-Drs. 19/29843](#), S. 48). Um die §§ 5, 6 GrEStG in Anspruch nehmen zu können, müssen zur Körperschaftsteuer optierende Gesellschaften neue Vor- und Nachbehalte-Fristen einhalten (vgl. ausführlich Behrens/Seemaier, DStR 2021, S. 1679).

Aus der Praxis wurde uns gespiegelt, dass diese grunderwerbsteuerlichen Verschärfungen den Vorteil einer Personengesellschaft im GrESt-Bereich korrumpieren und die Option gegenüber einer „echten“ Umwandlung unattraktiv werden lassen. In diesem Zusammenhang ist auch der Literatur zu entnehmen, dass sich der sachliche Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 Satz 4 GrEStG im Hinblick auf dessen Zweck, Vorratsgesellschaften zu verhindern, nicht unmittelbar erschließt (vgl. Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR 2021, S. 413). Es wird zudem bezweifelt, ob die Einschränkungen der §§ 5, 6 GrEStG tatsächlich notwendig sind (vgl. Wagner, DStZ 2021, S. 608).

Petition: Als DStV regen wir daher an, die Gründe der grunderwerbsteuerlichen Verschärfungen unter diesem Blickwinkel zu überdenken. Ggf. könnten die damit einhergehenden gesetzlichen Regelungen zur Steigerung der Attraktivität der Option angepasst werden.

C. Thesaurierungsbegünstigung

Gemäß Ihrem Anschreiben liegen Ihnen bezüglich der Thesaurierungsbegünstigung bereits ausführliche und fundierte Gutachten und Verbandsstimmungen vor. Dies belegt auch die breite fachliche und politische Expertise der letzten Jahre (vgl. u.a. Antrag der FDP-Fraktion aus April 2021, [BT-Drs. 19/28766](#), und Antrag des Landes Nordrhein-Westfalen aus Juni 2018, [BR-Drs. 310/18](#)).

Dennoch möchten wir unsere – bereits wiederholt auch an anderer Stelle detailliert dargelegten – Punkte für eine mittelstandsfördernde Reform der Thesaurierungsbegünstigung (z.B. [DStV-Positionen zur Bundestagswahl 2021](#)) erneut kurz und prägnant bekräftigen.

Hintergrund: Die Politik trägt und schiebt das Vorhaben zur Modernisierung der Thesaurierungsbegünstigung bei Personenunternehmen nunmehr seit 2013 – und damit seit 10 Jahren – vor sich her. Bereits der Koalitionsvertrag 2013 sah die Prüfung der Thesaurierungsregelungen für Einzelunternehmen vor. Die aktuellen Pläne der Koalitionspartner reichen nur minder darüber hinaus. Eine Evaluierung von Optionsmodell und

Thesaurierungsbegünstigung nebst Prüfung, inwiefern praxistaugliche Anpassungen erforderlich sind, kann nur ein erster Schritt sein, dem – nach so langer Analyse – nunmehr zügig couragiertere, über einen Prüfauftrag hinausreichende Maßnahmen folgen müssen.

Die Gründe hierfür liegen auf der Hand: Der gegenwärtige Zuschnitt der Regelung – wie er durch die Unternehmensteuerreform 2008 eingeführt wurde – kommt allein großen Personenunternehmen zugute. Die besonderen Bedürfnisse von KMU werden hingegen nicht abgebildet.

a) Starre Steuersätze

Feste Steuersätze auf die Rücklage des Gewinns und auf dessen spätere Ausschüttung sind nur für Steuerpflichtige mit dem Spitzensteuersatz vorteilhaft. Die Gesamtsteuerbelastung macht eine Inanspruchnahme für KMU unterhalb des Spitzensteuersatzes unattraktiv.

b) Unflexible Verwendungsreihenfolge

Altrücklagen aus der Zeit vor der Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung können nur nachrangig entnommen werden (sog. „Einschließungseffekt“, vgl. Ratschow in Brandis/Heuermann (vormals Blümich), Ertragsteuerrecht, 164. Erg.-Lfg. November 2022, EStG § 34a, Rn. 5), sodass diese in der Praxis vielfach dem Betrieb vor der erstmaligen Bildung der Thesaurierungsrücklage entzogen werden. Das Ziel der Eigenkapitalstärkung wird damit konterkariert. Zugleich verschärft die geltende Reihenfolge die Situation der Unternehmen in der Krise: Sieht sich ein Steuerpflichtiger aufgrund der Liquiditätsnot kurzfristig gezwungen, Reserven zu nutzen, sind die Altrücklagen blockiert. Die Rücklagen, für die die Thesaurierungsbegünstigung genutzt wurde, müssen nachversteuert werden. Das schwächt die Liquidität des Unternehmers zusätzlich. Derartige Fälle wurden uns – gerade mit Blick auf die jüngste krisenbetroffene Vergangenheit – aus der Praxis entsprechend geschildert.

c) Fehlender Einbezug der Ertragsteuern

Entnahmen für Gewerbe- und Einkommensteuerzahlungen, die auf den nicht entnommenen Gewinn entfallen, bleiben gegenwärtig bei der Förderung unberücksichtigt. Sie werden nicht dem Thesaurierungssteuersatz unterworfen, sondern müssen aus voll versteuertem Einkommen geleistet werden. Die Begünstigung greift folglich auch bei vollständiger Einbehaltung nicht für den gesamten Gewinn und führt damit zu Belastungsunterschieden gegenüber Kapitalgesellschaften.

d) Umstrukturierungshindernisse

Gegenwärtig kommt es bei Umwandlungen von Betrieben in eine Kapitalgesellschaft zwingend zur Nachversteuerung der Reserven, für die das Instrument genutzt wurde (auch im Fall der Option einer Personengesellschaft). Die Thesaurierungsrücklage wirkt deshalb als steuerliches Umstrukturierungshindernis.

Das Fazit dieser Zusammenstellung an Hinderungsgründen für die Inanspruchnahme des § 34a EStG kann nur lauten, dass die Vorschrift dringend einer Reform zuzuführen ist, die eine attraktivere Ausgestaltung gerade für kleine und mittlere Personengesellschaften zum Ziel hat.

Petition: Der DStV fordert daher weiterhin nachdrücklich, folgende Anregungen anzugehen:

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.

Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Ausführungen eine Unterstützung sind. Für weitere Gespräche stehen wir gerne 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) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.
