



Universität zu Köln • Albertus-Magnus-Platz • 50923 Köln

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Platz der Republik 1
11011 Berlin

**Rechtswissenschaft-
liche Fakultät**

Institut für Steuerrecht

Telefon +49 221 470-2271
steuerrecht@uni-koeln.de

Köln, 2. Mai 2021

**Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
am 3.5.2021, 13:30 bis 15:00 Uhr**

**Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
(BT-Drucks. 19/28656);**

Anträge der Fraktion der FDP

- „Gewerbsteuer reformieren“ (BT-Drucks. 19/28770)
- „Thesaurierungsbegünstigung modernisieren“ (BT-Drucks. 19/28766)
- „Niedrigbesteuerungsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf international wettbewerbsfähiges Niveau absenken“ (BT-Drucks. 19/27818)

Sehr geehrte Frau Hessel,

sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

gerne nehme ich Stellung zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts und zu weiteren Anträgen:

Stellungnahme

zu dem Entwurf eines **Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts** (BT-Drucks. 19/28656);

zu den Anträgen der FDP-Fraktion **Thesaurierungsbegünstigung** (BT-Drucks. 19/28766); **Gewerbsteuer** (BT-Drucks. 19/28770); **§ 8 Abs. 3 AStG** (BT-Drucks. 27818)

Überblick

I. Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

1. Allgemeine Einordnung der Körperschaftsteueroption
2. Subjektiver Anwendungsbereich der Option
3. Folgen der Optionsausübung
4. Internationalsteuerrechtliche Einordnung optierter Personengesellschaften
5. Beschränkung der Optionsfolgen auf das Ertragsteuerrecht

II. Reformbedarf § 34a EStG

Zusammenfassung

Die Bemühungen um Rechtsformneutralität durch Einführung einer Körperschaftsteueroption sind grundsätzlich zu begrüßen. Die Einbeziehung von Personengesellschaften in die Körperschaftsteuer trägt der (zivil)rechtlichen Verselbständigung der Personengesellschaft Rechnung. Es handelt sich um eine international gebräuchliche Erweiterung des Anwendungsbereichs der Körperschaftsteuer. Angesichts der Komplexität des Steuerrechts der Mitunternehmerschaft ist nicht erkennbar, dass es zu einer weiteren Komplizierung führt, wenn Personengesellschaften stattdessen zukünftig wahlweise der Körperschaftsteuer unterworfen werden.

Dennoch bestehen Zweifel in Bezug auf die Attraktivität des vorgeschlagenen Optionsmodells. Die Option steht in Konkurrenz zur Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG. Die Thesaurierungsbegünstigung soll neben der Körperschaftsteueroption fortbestehen. Der Gesetzgebungsentwurf gibt jedoch keine Antworten auf die seit langem bekannten Defizite der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG. Es fehlt an einer klaren Konzeption. Die Körperschaftsteueroption kann daher nur ein erster Einstieg in eine grundlegende Neuordnung der Strukturen des Unternehmensteuerrechts sein, in die notwendigerweise auch eine Reform der Gewerbesteuer einzubeziehen ist.

I. Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

1. Allgemeine Einordnung der Körperschaftsteueroption

Grundsätzlich ist es zu begrüßen, dass der Gesetzgeber sich um Rechtsformneutralität bemüht und damit die Rechtsformwahl von steuerlichen Erwägungen entlastet. Seit langem wird hierzu u.a. eine Körperschaftsteueroption gefordert. Bereits im Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes vom 15. Februar 2000 fand sich ein entsprechender Gesetzgebungsvorschlag (§ 4a KStG-E)¹.

Eine Optionslösung hat gegenüber der zwingenden Einbeziehung von Personenunternehmen in die Körperschaftsteuer den Vorteil der Flexibilität. Insbesondere werden Nachteile für den Fall von Verlusten, für die der Personengesellschafter anders als der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft persönlich haftet, vermieden. Die Flexibilität aus Sicht der Steuerpflichtigen macht es wett, dass mit der Option Gestaltungsmöglichkeiten einhergehen; diese bestehen ohnehin schon im geltenden Recht durch Umwandlung. Im Ausland, wo Personen(handels)gesellschaften häufig der Körperschaftsteuer unterliegen, sind Optionslösungen allerdings die Ausnahme². Werden dort Personenhandelsgesellschaften in die Körperschaftsteuer einbezogen, handelt es sich in der Regel um eine zwingende Rechtsfolge

Trotz des zu begrüßenden Anliegens bestehen erhebliche Zweifel hinsichtlich des Erfolgs des Optionsmodells. Bereits heute steht die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG zur Verfügung. Dies wirft die Frage auf, ob es einer zusätzlichen Körperschaftsteueroption bedarf. Der wesentliche Vorteil gegenüber § 34a EStG läge in der günstigeren Thesaurierungsbelastung³. Jedoch sind mit der Körperschaftsteueroption Nachteile verbunden, die im Zweifel gegen ihre Ausübung sprechen, und zwar auch dann, wenn Steuerpflichtige im Hinblick auf die Komplexität der Thesaurierungsbegünstigung nicht von § 34a EStG Gebrauch machen. Eine langfristige Bindungswirkung der Option, wie in den Empfehlungen BR-Drs. 244 – 1 – 21 (7 Jahre), vorgesehen, würde die Risiken der Ausübung der Option noch weiter erhöhen und den Erfolg des Optionsmodells zusätzlich in Frage stellen.

¹ BT-Drucks. 14/2683, 77. Basierend auf den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriften-Reihe, Heft 66 (1999). Bereits auf dem 33. DJT hatte *Becker* nach einer fruchtlosen Debatte um die Einführung einer einheitlichen Betriebsteuer für eine Optionslösung plädiert (33. DJT, 1925, 433 (461 f.).

² Z.B. Frankreich für Kommanditisten; USA.

³ Zu den Belastungseffekten von § 34a *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 (402 ff.); *Hey*, Belastung thesaurierender Personenunternehmen. Reformbedarf bei Sondertarifierung (§ 34a EStG) und Gewerbesteueranrechnung (§ 35 EStG), hrsg. Stiftung Familienunternehmen, 8 ff.

2. Subjektiver Anwendungsbereich der Option

Optionsberechtigt sind gem. § 1a Abs. 1 S. 1 KStG-E lediglich Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften. Zutreffend ist es, den Einzelunternehmer nicht einzubeziehen. Hier fehlt es an einer rechtlichen Verselbständigung der Unternehmensebene, was der Anwendung der Körperschaftsteuer entgegensteht bzw. zusätzliche Sonderregeln erfordern würde.

Richtigerweise hätten allerdings auch BGB-Gesellschaften einbezogen werden müssen. Sie unterscheiden sich nach der Rechtsprechung des BGH⁴ von den Personenhandelsgesellschaften nicht im Hinblick auf ihre Rechtsfähigkeit oder die rechtliche Verselbständigung des Gesellschaftsvermögens. Das im Entwurf vorliegende Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts⁵ vollzieht diese Rechtsprechung nach, geht aber mit der Aufgabe der Konzeption des Gesamthandsvermögens noch einen Schritt weiter. Spätestens nach Annahme des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts muss die Option auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechts erweitert werden, da sich die Differenzierung dann gleichheitsrechtlich nicht länger rechtfertigen lässt.

3. Folgen der Optionsausübung

Von zentraler Bedeutung für die Attraktivität der Option für Bestandsunternehmen ist es, ob die Option steuerneutral ausgeübt werden kann. Dies ist durch Gleichstellung mit dem Formwechsel grundsätzlich der Fall. Dass Voraussetzung der buchwertneutralen Optionsausübung die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ist, soweit es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt, ist unvermeidbar, da nach der Option die Qualität als Sonder(betriebs)vermögen und die Verstrickung der stillen Reserven entfällt.

Sachwidrig ist dagegen die Nachversteuerung vorhandener Thesaurierungsrücklagen bei Optionsausübung (§ 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG). Zwar entspricht dies den Folgen des (gesellschaftsrechtlichen) Formwechsels, doch gibt es auch hierfür keine Rechtfertigung. Die Einführung der Körperschaftsteueroption sollte zum Anlass genommen werden, die Nachversteuerung bei dem Wechsel aus § 34a EStG in die Körperschaftsteuer insgesamt zu streichen. Da es auch bei späterer Ausschüttung einer körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft wie bei der Entnahme

⁴ BGH, Urteil vom 29.01.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341; BGH, Urteil vom 04.12.2008 – V ZB 74/08, BGHZ 179, 102.

⁵ Regierungs-Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) v. 20.1.2021.

unter dem EStG zu einer Nachbelastung kommt, bedarf es keiner Abrechnung der Thesaurierungsbegünstigung im Umwandlungs- bzw. Optionszeitpunkt. Belastungsunterschiede ergeben sich allenfalls daraus, dass der Nachversteuerungsbetrag gem. § 34a Abs. 4 Satz 2 EStG einer starren Belastung in Höhe von 25% unterliegt, während für Ausschüttungen körperschaftsteuerpflichtiger Gesellschaften entweder die Abgeltungsteuer mit Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG) oder das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) eingreifen. Allerdings ist auch diese Ungleichbehandlung im geltenden Recht schwer zu rechtfertigen.

4. Internationalsteuerrechtliche Einordnung optierter Personengesellschaften

Qualifikationskonflikte, zu denen es im Verhältnis zu Staaten kommen wird, die Personengesellschaften transparent besteuern, sind im Unternehmenssteuerrecht unvermeidlich, da es international keine einheitlichen Standards hinsichtlich transparenter/separater Besteuerung von Unternehmen gibt. Ob es in Summe zu einer Ausweitung von Qualifikationskonflikten kommen wird, ist unklar, da viele Staaten Personen(handels)gesellschaften der Körperschaftsteuer unterwerfen. Zudem würde die erheblichen DBA-rechtlichen Friktionen in Bezug auf das Sonderbetriebsvermögens der geltenden Mitunternehmerbesteuerung für optierte Personengesellschaften entfallen. Insofern bestehen aus internationalsteuerlicher Sicht keine grundsätzlichen Bedenken⁶.

Konsequent ist die Anwendung von § 6 AStG im Fall des Wegzugs eines Gesellschafters der optierten Personengesellschaft. Die Wegzugsbesteuerung wird jedoch mit zunehmender Mobilität der beteiligten Gesellschafter auch für in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft organisierte Familienunternehmen zu einem Problem⁷, verhindert Umwandlungen von Familienpersonengesellschaften und würde auch der Ausübung der Option im Wege stehen. Nach der Rechtssache *Lasteyrie du Saillant*⁸ war es zwar zwischenzeitlich für EU/EWR-Sachverhalte durch die Möglichkeit des Besteuerungsaufschubs zu einer Entspannung gekommen. Der Wegzug in einen Drittstaat löste indes weiterhin die sofortige Besteuerung der in den Kapitalgesellschaftsanteilen enthaltenen stillen Reserven aus. Aber auch innerhalb EU/EWR ist die Sofortbesteuerung nach dem Entwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes vom 19. April 2021 (BT-Drucks. 19/28652) zukünftig wieder die Regel, lediglich abgemildert durch Verteilung auf fünf

⁶ Zu klärungsbedürftigen Einzelfragen Haase, Ubg. 2021, 193 ff.

⁷ S. nur *Häck*, ISR 2018, 189; *Siemers*, IStR 2015, 598; *Krumm*, FR 2012, 509 (511); zur Ausweichgestaltung der Umwandlung von Beteiligungs-Kapitalgesellschaften in GmbH & Co. KGs *Häck*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, AStG, Kommentar, § 6 Rz. 179 ff. (April 2020).

⁸ EuGH v. 11. 3. 2004 – Rs. C-9/02 – de *Lasteyrie du Saillant*, EuGHE 2004, I-2409, in dessen Folge mit SEStEG v. 7. 12. 2006, BGBl. I 2006, 2782, für den Wegzug innerhalb von EU/EWR der Besteuerungsaufschub des § 6 Abs. 5 AStG geschaffen wurde.

Jahre⁹. Es handelt sich hierbei allerdings nicht um ein spezifisches Problem der Körperschaftsteueroption, sondern allgemein der Wegzugsbesteuerung.

5. Beschränkung der Optionsfolgen auf das Ertragsteuerrecht

Mit der Beschränkung der Wirkungen der Option auf die Ertragsteuern wird ein wesentlicher Hinderungsgrund für die Optionsausübung vermieden, der in der Reformdiskussion des Jahres 2000 eine große Rolle gespielt hat¹⁰. Die Option hat keine erbschaftsteuerrechtlichen Nachteile. Insbesondere gelten für die Anwendung der § 13a, b ErbStG nicht die Beteiligungsanforderungen für Kapitalgesellschaften (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG). Eine Gleichstellung optierender Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften für Zwecke der Erbschaftsteuer ist auch nicht geboten. Die Erbschaftsteuer dient *nicht* einer Nachbelastung niedrig besteuert thesaurierter Gewinne, sondern erstreckt sich auf das gesamte Betriebsvermögen und knüpft an die Person des Erwerbers an.

II. Reformbedarf § 34a EStG

Richtigerweise hätte mit der Einführung einer Körperschaftsteueroption auch § 34a EStG reformiert werden müssen. Die Körperschaftsteueroption ist ein *allium* und machte die Überarbeitung von § 34a EStG nicht obsolet.

Der Reformbedarf ist in BT-Drucks. 19/28766 zutreffend dargestellt, insbesondere geht es um

1. Anpassung der Effektivbelastung des nicht entnommenen Gewinns an die Gesamtbelastung thesaurierter Gewinne der Kapitalgesellschaft, indem die Steuerzahlung auf den Begünstigungsbetrag nicht länger als Entnahme der individuellen Einkommensteuerbelastung unterworfen wird.

⁹ Kritik *Schiefer*, ISR 2020, 84 (86 ff.); *Escher/Grzella*, BB 2020, 540 (543) und Stellungnahme Schniger zu BT-Drucks.19/28652, S.13 ff.

¹⁰ Es handelte es sich um einen der Knackpunkt eder Körperschaftsteueroption des § 4a KStG i.d.F. des Entwurfs eines Steuersenkungsgesetzes vom 15. Februar 2000; zur damaligen Diskussion *Koschmieder/Schwarz*, DB 2000, 443; *Scheifers/Bergemann*, DStR 2000, 709 (715); *Lang*, GmbHR 2000, 453 (461); *Schiffers*, GmbHR 1999, 741 (745); *Bippus*, DStZ 2000, 541 (550); s. auch *Wacker*, DStR 2019, 585 (589).

2. Zudem müssen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben in die Sondertarifierung einbezogen werden.
3. Ferner muss Belastungsneutralität auch für die spätere Entnahme verwirklicht werden, indem statt der derzeitigen pauschalen Nachbelastung in Höhe von 25 % der individuellen Einkommensteuersituation des Unternehmers im Zeitpunkt der Entnahme Rechnung getragen wird (Anwendung des Teileinkünfteverfahrens).
4. Rechtsformwechsel und Einbringung dürfen nicht länger durch Nachversteuerung behindert werden (siehe oben I.3.).
5. Durch Änderung der Verwendungsreihenfolge für Altrücklagen sollten Lock-in-Effekte vermieden werden.

Die richtige Antwort auf die Feststellung, dass die Thesaurierungsrücklage in der Praxis weit weniger genutzt wird, als bei ihrer Einführung erwartet, ist nicht die Einführung einer Körperschaftsteueroption, sondern die Beseitigung systemwidriger Nachteile in der Ausgestaltung von § 34a EStG. Insbesondere lassen sich diese Nachteile nicht rechtfertigen durch die, anders als nach Körperschaftsteueroption, weiterhin bestehende Möglichkeit steuerlicher Verlustverrechnung, wenn von § 34a EStG Gebrauch gemacht wird. Diese ist begründet durch die persönliche Haftung der Personengesellschafter.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Johanna Hey
Direktorin des Instituts für Steuerrecht
Universität zu Köln