

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

An das
Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg Peter Rennings
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

[ausschließlich per E-Mail](#)

Düsseldorf, 09.01.2023
703

**Evaluierung der Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) und der
Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG),
Gz.: IV C 2 - S 2707/22/10001 :005, Dok.: 2022/1097910**

Sehr geehrter Herr Rennings,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, einen Beitrag zur Evaluierung der Option zur Körperschaftsteuer (§ 1a KStG) und der Thesaurierungsbesteuerung (§ 34a EStG) zu leisten und dabei praxistaugliche Vorschläge zu deren Anpassung zu unterbreiten.

Vor dem Hintergrund der gesamtwirtschaftlichen Lage, welche derzeit vom russischen Angriffskrieg auf die Ukraine und dessen Auswirkungen, insbesondere auch auf die Energiepreise, geprägt ist und der damit einhergehenden massiven Belastungen der Unternehmen besteht die Notwendigkeit, die negativen Wirkungen für die Unternehmen abzufedern. Bereits die Corona-Krise hat die Unternehmen in Deutschland viele finanzielle Reserven gekostet. Gepaart mit den aktuellen Unsicherheiten und den massiv verschlechterten konjunkturellen Ausichten besteht daher der Bedarf nach Finanzierungsoptionen, die insbesondere die Eigenkapitalquote der Unternehmen stärken. Eine gestärkte Eigenkapital-

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Melanie Sack, WP StB,
stv. Sprecherin des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/10 zum Schreiben vom 09.01.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

ausstattung verbessert nicht nur die Krisenfestigkeit eines Unternehmens, sondern erhöht auch dessen Agilität bei Investitionsentscheidungen – und damit die Möglichkeiten für dringend notwendige, zukunftsgerichtete Investitionen in Digitalisierung, Klimaneutralität und Nachhaltigkeit. Steuerpolitische Maßnahmen wirken zudem in der Breite und weniger selektiv als alternative Maßnahmen. Die zu evaluierende Möglichkeit zur Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG und die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG können demnach einen wichtigen Beitrag leisten, die formulierten Ziele auf breiter Basis zu erreichen.

Zunächst adressieren wir die von unseren Mitgliedern im Rahmen der Beratung der in den Anwendungsbereich der Option fallenden Gesellschaften identifizierten praktischen Problembereiche des Optionsmodells und der Thesaurierungsbegünstigung. Anschließend regen wir pragmatisch umsetzbare Verbesserungsmöglichkeiten bei der Optionsausübung, der laufenden Besteuerung der optierenden Gesellschaft und im Hinblick auf die Thesaurierungsbegünstigung an. Unabhängig von den im Folgenden skizzierten Problembereichen und Verbesserungsvorschlägen möchten wir anmerken, dass die gesetzlich neu geschaffene Möglichkeit zur Option zur Körperschaftsteuer sehr positiv von den in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallenden Unternehmen aufgenommen wurde. Die Personenunternehmen sehen hierin eine große Chance zur Stärkung ihrer Eigenkapitalbasis sowie Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbsgleichheit mit Unternehmen in Rechtsform der Kapitalgesellschaft. Auch aus Sicht der Beratung wird die stringent-systematische Konzeption der Optionsbesteuerung nach Maßgabe des Umwandlungssteuerrechts und die schnelle Klärung von Zweifelsfragen durch das BMF-Schreiben vom 10.11.2022 sehr positiv aufgenommen.

Im Kontext der Ausübung der Option nach § 1a KStG können vor allem folgende, in der Beratungspraxis aufgetretene Problembereiche als Optionshindernisse identifiziert werden:

- Vorhandenes **Sonderbetriebsvermögen** in der Form funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen erschwert sowohl beim tatsächlichen als auch beim fiktiven Formwechsel nach § 1a KStG den Wechsel des Besteuerungssystems. In der Praxis ist es häufig nicht gewollt, Sonderbetriebsvermögen vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft zu übertragen. Begründet liegt dies zum einen in der Aufhebung der gewünschten rechtlichen Trennung zwischen den Vermögenssphären, zum anderen können sich bei Übertragung auf die Gesellschaft (unerwünschte) Verschiebungen in den Beteiligungsquoten ergeben. Einer Vorabübertragung auf ein anderes Betriebsvermögen

Seite 3/10 zum Schreiben vom 09.01.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

steht die Verwaltungsauffassung zur Gesamtplan-Rechtsprechung (BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 35 und Rz. 20.07 UmwStE) entgegen.

- Eine **vorherige Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung** führt infolge der Ausübung der Option zu einer Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG der nachversteuerungspflichtigen Beträge i.S.d. § 34a Abs. 3 EStG (BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 48).
- Die Einschränkung der Möglichkeit zur **Optionsausübung bei Gründung** (BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 18) und vor allem die fehlende Möglichkeit zur **Rückbeziehung des Einbringungszeitpunkts** (§ 1a Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 KStG, BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 25 und 43) führen zu zusätzlichen (zeitlichen) Restriktionen und darüber hinaus zu einem systemwidrigen Begünstigungsausschluss im Vergleich zum echten Formwechsel.
- Die Ausübung der Option führt zur **Vergemeinschaftung von Ergänzungsbilanzvolumina** und zu einer **Aufhebung der Zuordnung von Einlagen zu den ursprünglich Einlegenden** (BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 42 und 44). Ergänzungsbilanzen dienen der Korrektur der Wertansätze der betrieblichen Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens und damit der zutreffenden Zuordnung von vergüteten stillen Reserven und einer sachgerechten Abbildung der fortgeführten Anschaffungskosten des Anteilserwerbers. Durch die Vergemeinschaftung von Ergänzungsbilanzen kommt es damit zu einer Vergemeinschaftung (etwaigen) Abschreibungspotenzials und damit im Zeitablauf im Ergebnis zu (unerwünschten) Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern.

Die Aufhebung der Zuordnung von Einlagen zu den ursprünglichen Einlegenden kann bei zukünftigen quotalen Ausschüttungen, die nach der durch § 27 Abs. 1 KStG vorgegebenen Verwendungsreihenfolge aus Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto bestehen, zu Verschiebungen zwischen den Gesellschaftern führen. Aus dem Zusammenspiel mit steuerlichen Mehrabschreibungen aus vergemeinschafteten Ergänzungsbilanzen kann dies darüber hinaus zu weiteren nicht gewünschten steuerlichen Konsequenzen führen, wenn bei einzelnen Gesellschaftern die steuerlichen Anschaffungskosten durch die Einlagerückgewähr überschritten werden.

- Die Finanzverwaltung erkennt die optierende Gesellschaft nicht als Gesellschaft i.S.d. Anlage 2 zum EStG und Art. 2 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie i.V.m. Anhang I an. Vor diesem Hintergrund droht eine Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne mit Körperschaftsteuer. Zudem kann die

Seite 4/10 zum Schreiben vom 09.01.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie sowie § 50d EStG nicht angewendet werden, da die optierende Gesellschaft nicht zu den dort enumerativ aufgezählten Rechtsformen zählt.

- Die fehlende Möglichkeit der Integration einer optierenden Gesellschaft als **Organgesellschaft** in eine ertragsteuerliche Organschaft ist ebenfalls als Optionshindernis einzuordnen. Laut BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 56 wird dies mit dem (formalen) Erfordernis begründet, dass die Regelungen zum Ergebnisabführungsvertrag in eintragungspflichtiger Form vereinbart werden müssen. Aus systematischer Sicht kann in diesem Zusammenhang nur festgehalten werden, dass dies gegen den immanenten Grundsatz des Optionsmodells verstößt, die optierende Gesellschaft (per Fiktion) wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln.
- Auch für optierende Unternehmen ergibt sich eine **Inflexibilität hinsichtlich thesaurierter Gewinne**. Die gesetzliche Regelung des § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG und deren Konkretisierung durch Rz. 74 des BMF-Schreibens vom 10.11.2021 führen dazu, dass die weitgehend übliche Vorgehensweise, eine Stärkung der finanziellen Basis durch (langfristiges) Stehenlassen von Gewinnanteilen zu erreichen, deren Auszahlung grundsätzlich ohne gesonderten Beschluss verlangt werden kann, beispielsweise auch auf den Privatkonten (i.S.v. Darlehenskonten), den Vorteilen der begünstigten Besteuerung thesaurierter Gewinne im Rahmen des Optionsmodells entgegensteht. Vorzugswürdig wäre es hier, auf eine tatsächliche Entnahme (Liquiditätsfluss) abzustellen. Dies ist etwa derzeit durch das BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 77 für den Teil des Entnahmebetrags nach § 122 Abs. 1 erste Alternative HGB geregelt, der den Betrag nach § 122 Abs. 1 zweite Alternative HGB übersteigt und für sonstige gesellschaftsvertraglich vereinbarte gewinnunabhängige Entnahmerechte.
- Auch die **Grunderwerbsteuer** ist als wesentliches Optionshindernis zu identifizieren. Sofern in der Vergangenheit Grundstücksübertragungen unter Anwendung der §§ 5, 6 GrEStG durchgeführt wurden, ergeben sich mitunter hohe Belastungen, welche im Ergebnis zu einer zehnjährigen Sperrung der Optionsmöglichkeit führen.
- Handelt es sich bei der Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft um einen Anteil i.S.d. § 17 EStG, unterliegt dieser den Regelungen des § 6 AStG. Eine Gefahr der **Wegzugsbesteuerung** ergibt sich dabei insbesondere bei unentgeltlicher Übertragung auf nicht unbeschränkt Steuerpflichtige, also in

Seite 5/10 zum Schreiben vom 09.01.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Nachfolgesituationen. Die Besteuerungsfolgen des § 6 AStG stellen zwar keinen spezifischen Problembereich des Optionsmodells dar, aber vor dem Hintergrund der zunehmenden Globalisierung – auch im familiären Umfeld der Gesellschafter von Familienunternehmen – kann die Regelung insgesamt als nicht mehr zeitgemäß eingeordnet werden.

Auch im Hinblick auf die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG möchten wir zunächst die von unseren Mitgliedern im Rahmen der Beratung identifizierten, drängendsten praktischen Problembereiche adressieren:

- Der derzeitige begünstigte Steuersatz i.S.d. § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG führt nicht oder nicht in einer ausreichenden Anzahl der Fälle zu einer Herstellung der Belastungsgleichheit mit (thesaurierenden) Kapitalgesellschaften. Ausweislich des Monatsberichts des BMF für Juli 2022 ergibt sich für Kapitalgesellschaften zwar ein durchschnittlicher tariflicher Steuersatz von 29,8 %. Unter Berücksichtigung der Regelungen zu Steuerentnahmen und außerbilanziellen Korrekturen ergibt sich jedoch eine effektive Steuerbelastung bei Thesaurierung von bis zu 36,16% (vgl. *Ratschow*, in: *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht, 163. EL August 2022, Rz. 5 zu § 34a EStG).
- Einer Entscheidung zur Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung steht in der Praxis häufig die fehlende Möglichkeit zur (anteiligen) nachversteuerungsunschädlichen Entnahme von vollversteuerten „Altrücklagen“ entgegen. Insbesondere erwächst aus der gesetzlich vorgesehenen Verwendungsreihenfolge des § 34a Abs. 4 EStG vielmehr sogar ein Fehlanreiz dahingehend, vor erstmaliger Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung stehengelassene Gewinn zu entnehmen. Eine wünschenswerte Stärkung der Eigenkapitalbasis wird damit konterkariert.

Vor dem Hintergrund der hier skizzierten Problembereiche regen wir an, die folgenden pragmatischen und aus unserer Sicht praxistauglichen Anpassungen der Option zur Körperschaftsteuer und der Thesaurierungsbegünstigung im Rahmen der Evaluierung zu prüfen:

Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG:

Wir regen an, für die in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Optionsausübung stehenden Übertragungen von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die vorgesehene Prüfung der Gesamtplanrechtsprechung (BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 35) und der damit unter Umständen einhergehenden Versagung der Voraussetzungen für die Anwendung des § 20 UmwStG zu verzichten.

Seite 6/10 zum Schreiben vom 09.01.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Vorhandenes Sonderbetriebsvermögen erschwert die Anwendung des Optionsmodells nach § 1a KStG. Insbesondere sind hier Fallkonstellationen betroffen, in welchen Grundstücke und Gebäude dem Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft zugeordnet sind. Eine Übertragung des Sonderbetriebsvermögens ist in diesen Fällen häufig nicht gewünscht. Zum einen liegt dies in der gewünschten rechtlichen Trennung der Vermögenssphären. Zum anderen würde zwingend Grunderwerbsteuer ausgelöst, wenn die Voraussetzungen für einen ertragsteuerneutralen (fiktiven) Formwechsel geschaffen werden. Die Möglichkeit zum Wechsel des Besteuerungsregimes, also die Voraussetzungen sowie die Reichweite der gesetzlichen Fiktion, sollten sich dabei am Sinn und Zweck der Vorschrift orientieren. In erster Linie gilt es, das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland sowie eine Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen.

Vor diesem Hintergrund regen wir an, den im Umwandlungssteuererlass (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rz. 20.07) verankerten Gesamtplangedanken aufzugeben. Ausgehend von der BFH-Rechtsprechung zu § 6 Abs. 3 EStG (BFH IV R 41/11 vom 2.8.2012, BStBl II 2019, 715; IV R 12/15 vom 12.5.2016, BStBl II 2019, 726) hat sich die Finanzverwaltung der Aufgabe des Gesamtplangedankens für den Bereich des § 6 Abs. 3 EStG und (simultane) Übertragungen von funktional-wesentlichen Betriebsgrundlagen nach § 6 Abs. 5 EStG auf (gewerblich geprägte) Schwester-Personengesellschaften mit BMF-Schreiben vom 20.11.2019, Rz. 10f. angeschlossen. Aus unserer Sicht sind keine überzeugenden Gründe für die Aufrechterhaltung des Gesamtplangedankens im Kontext von (fiktiven) Einbringungsvorgängen ersichtlich. Zwar macht das BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 35 nur die Aussage, dass die entsprechenden Vorgänge auf einen Gesamtplan hin zu untersuchen seien, faktisch führt dies aber zu einem häufig nicht überwindbaren Optionshindernis.

Würde die Möglichkeit zur Vorabübertragung von bisher dem Sonderbetriebsvermögen der optierenden Personengesellschaft zugeordnetem Grundvermögen geschaffen, könnte zudem eine (zwingende) Auslösung von Grunderwerbsteuer durch Herstellung der Voraussetzungen für den ertragsteuerneutralen (fiktiven) Formwechsel verhindert und damit einem weiteren bedeutenden Optionshindernis entgegengewirkt werden. Zwar ist bereits die Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers – die Anpassung der § 5 Abs. 1 und 3 und § 6 Abs. 3 GrEStG im Zuge der Einführung der Option zur Körperschaftsbesteuerung – kritisch zu hinterfragen, doch würde bereits eine Abkehr vom Gesamtplangedanken im Kontext von (fiktiven) Einbringungen zu einer deutlichen Steigerung der

Seite 7/10 zum Schreiben vom 09.01.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Attraktivität des Optionsmodells aufgrund der möglichen Vermeidung der grund-
erwerbsteuerlichen Konsequenzen beitragen.

**Zudem regen wir an, eine Sonderregelung für die Zurückbehaltung von
Anteilen an einer Komplementär-GmbH vorzusehen, sofern deren Tätigkeit
ausschließlich auf deren Stellung als persönlich haftende Gesellschafterin
und Geschäftsführungs-/Vertretungsorgan der Personengesellschaft be-
schränkt ist.**

Im Hinblick auf im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Anteile an einer Komple-
mentär-GmbH eröffnet sich ein weiterer Problembereich: Im Fall des tatsächli-
chen Formwechsels verliert die Beteiligung an der Komplementär-GmbH ihre
ursprüngliche Funktion. Entsprechend der Verfügung der OFD Frankfurt (OFD
Frankfurt a. M. vom 3.12.2015 – S 2134 A 14 - St - 213, DStR 2016, 676 Rn.
14) ist bei Zurückbehaltung der Anteile in diesem Fall daher nicht davon auszu-
gehen, dass der vormalige Kommanditist wesentliche Betriebsgrundlagen zu-
rückbehält. Die Voraussetzungen für den steuerneutralen Formwechsel sind so-
mit auch ohne Einbringung der Anteile erfüllt. Im Fall des „fiktiven“ Formwech-
sels verliert die Beteiligung an der Komplementär-GmbH jedoch nicht ihre wirt-
schaftliche Bedeutung. Dem Grunde nach sind die Erwägungen der Finanzver-
waltung im BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 32 damit nachvollziehbar.
Dennoch möchten wir für den Fall, dass die Tätigkeit der Komplementär-GmbH
ausschließlich auf deren Stellung als persönlich haftende Gesellschafterin und
als Geschäftsführungs-/Vertretungsorgan beschränkt ist, anregen, eine (prag-
matische) Nichtbeanstandungsregelung vorzusehen. Eine Option zur Körper-
schaftsteuer wäre andernfalls ausschließlich auf sog. Einheits-KGs beschränkt.
Das Vorsehen einer entsprechenden Ausnahme würde aus unserer Sicht ein
weiteres Optionshindernis beseitigen, ohne dass es zu Steuerausfällen kommen
muss.

**Wir regen an, die Möglichkeit zu schaffen, nachversteuerungspflichtige
Beträge i.S.d. § 34a EStG in das Regime der fiktiven Körperschaftsbesteue-
rung zu überführen. Denkbar wäre hier, dass steuerliche Einlagekonto
i.S.d. § 27 KStG um nachversteuerungspflichtige Beträge zu kürzen.**

Die fehlende Möglichkeit zur Überführung nachversteuerungspflichtiger Beträge
i.S.d. § 34a EStG in das Regime der Körperschaftsteuer macht die Option nach
§ 1a KStG für eine Vielzahl potenzieller Anwender unattraktiv.

In der Praxis hat sich gezeigt, dass eine Option insbesondere für Unternehmen
von Interesse ist, welche sich zuvor für die Inanspruchnahme der Thesaurie-
rungsbegünstigung nach § 34a EStG entschieden haben. Dies überrascht nicht,

Seite 8/10 zum Schreiben vom 09.01.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

da beide Vorschriften zu einer begünstigten Besteuerung thesaurierter Gewinne führen. Nach der Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 48) unterliegen nachversteuerungspflichtige Beträge i.S.d. § 34a Abs. 3 EStG im Fall der Option nach § 1a KStG jedoch grundsätzlich der Nachversteuerung i.S.d. § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG. Der Gesetzgeber verwehrt Steuerpflichtigen, die vorab Interesse an einer verbesserten Besteuerung thesaurierter Gewinne gezeigt haben, nun den Zugang zu einer neuen Möglichkeit der begünstigten Besteuerung thesaurierter Gewinne.

Eine Möglichkeit zur Überführung nachversteuerungspflichtiger Beträge könnte pragmatisch über eine entsprechende Kürzung des steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG erreicht werden. Bei der Option zur Körperschaftsteuer ist das gesamte in der steuerlichen Schlussbilanz der optierenden Personengesellschaft auszuweisende Eigenkapital auf dem steuerlichen Einlagekonto zu erfassen (BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 42). Mit der Option kommt es damit zu einer Vergemeinschaftung von steuerlichen Einlagen. Vor diesem Hintergrund wäre auch eine Vergemeinschaftung zuvor personenbezogen festgestellter nachversteuerungspflichtiger Beträge durch Kürzung des steuerlichen Einlagekontos als systemgerecht anzusehen. Zudem lehnt sich der vorgesehene Steuersatz im Rahmen der Nachversteuerung an den Steuersatz zur Besteuerung von Dividenden an und auch Regelungen zur Verwendungsreihenfolge des § 27 KStG und § 34a EStG sind vergleichbar.

Wir regen an, eine Optionsausübung bereits durch eine in Gründung befindliche Personengesellschaft zuzulassen bzw. im Fall der Gründung eine Ausnahmeregelung von der einmonatigen Antragsfrist vorzusehen.

Nach der restriktiven Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 18) scheidet eine Antragstellung in Gründung befindlicher Personengesellschaften aus. Die einmonatige Antragsfrist kann somit in keinem Fall eingehalten werden. Nach dieser Auffassung ist eine Option für das erste (Rumpf-)Wirtschaftsjahr ausgeschlossen. Dies führt in der Praxis zu diversen vermeidbaren Problemen. Soll eine Inanspruchnahme der Option möglichst frühzeitig ausgeübt werden, müssen Gestaltungen unter Zuhilfenahme eines abweichenden Wirtschaftsjahres gewählt werden. Eine Zuordnung etwaigen Sonderbetriebsvermögens lässt sich jedoch auch auf diesem Weg nicht vermeiden. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Monatsfrist vom Gesetzgeber aufgrund verwaltungsseitiger Prozesse begründet wurde, welche im Neugründungsfall nicht greifen dürften, ist die restriktive Auslegung keinesfalls zwingend. Wir regen daher an, eine Ausnahmeregelung für neugegründete Gesellschaften vorzusehen, was auch die Veranlagungsämter entlasten würde.

Seite 9/10 zum Schreiben vom 09.01.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Es ist nicht ersichtlich, warum die Regelungen zur steuerlichen Rückwirkung nicht auch auf den fiktiven Formwechsel angewendet werden. Wir regen an, eine steuerliche Rückwirkung auch für den fiktiven Formwechsel zuzulassen.

Durch den Verweis von § 25 Satz 2 UmwStG auf § 9 Satz 3 UmwStG kann der steuerrechtliche Übertragungstichtag im Fall eines echten Formwechsels bis zu acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in ein öffentliches Register zurückbezogen werden. Eine Nichtanwendung der Vorschriften zur Rückbeziehung auf den fiktiven Formwechsel stellt eine nicht-systemgerechte Einschränkung von Begünstigungsvorschriften dar. Eine Aufhebung der engen zeitlichen Restriktionen und Einräumung der Möglichkeit der Rückwirkung auch für den fiktiven Formwechsel würde aus unserer Sicht zu einer vereinfachten Anwendbarkeit führen.

Wir regen an klarzustellen, dass die Vergemeinschaftung von Ergänzungsbilanzvolumina und/oder die Vereinbarung disquotaler Gewinnausschüttungen, welche wirtschaftlich aus steuerlichen Vorteilen aus vergemeinschafteten Ergänzungsbilanzen resultieren, nicht zu schenkungsteuerlichen Konsequenzen führen.

Gemäß BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Rz. 41 sind Ergänzungs- und Sonderbilanzen im Zeitpunkt der Option nicht fortzuführen. Steuerliche Vorteile aus vergemeinschafteten Ergänzungsbilanzvolumina kommen damit nicht mehr ausschließlich dem Gesellschafter, welcher ursprünglich die entsprechenden Anschaffungskosten getragen hat, zugute. Werden zum Ausgleich dieser wirtschaftlichen Vorteile disquotale Gewinnausschüttungen vereinbart, führen diese nicht zu einer Vermögensverschiebung zwischen den Gesellschaftern. Vor diesem Hintergrund regen wir an klarzustellen, dass aus entsprechenden Vereinbarungen keine freigebigen Zuwendungen i.S.d. Schenkungsteuerrechts resultieren.

Wir regen an, eine optierende Gesellschaft im Hinblick auf die Begrenzung des deutschen Quellensteuereinhalts nach § 43b Abs. 1 Satz 1 EStG (Mutter/Tochterrichtlinie, MTRL) und die Anwendung der Zins- und Lizenzrichtlinie mit einer Kapitalgesellschaft gleichzustellen.

Es wird mit guten Argumenten vertreten, dass eine nach deutschem Recht gegründete optierende Gesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung wegen ihrer Körperschaftsteuerpflicht eine qualifizierende Rechtsform im Sinne der MTRL ist. Nach der Legaldefinition des § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG unterliegt eine optierende Gesellschaft der Körperschaftsteuer ohne Wahlmöglichkeit. Die Aufgabe

Seite 10/10 zum Schreiben vom 09.01.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

der anderslautenden Ansicht der Finanzverwaltung wäre vom Gesetz gedeckt und wir möchten sie dringend empfehlen. Zudem sollte eine Anpassung der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie erfolgen, um die optierende Gesellschaft insoweit der Kapitalgesellschaft gleichzustellen.

Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG

Wir regen an, eine Tarifabsenkung im Hinblick auf den Thesaurierungssteuersatz in Erwägung zu ziehen, um eine Belastungsgleichheit mit einer thesaurierenden Kapitalgesellschaft herzustellen. Alternativ könnten nicht abziehbare Betriebsausgaben bei der Ermittlung des Begünstigungsbetrags berücksichtigt werden.

Zwar ergibt sich für Kapitalgesellschaften ausweichlich des Monatsberichts des BMF für Juli 2022 ein durchschnittlicher tariflicher Steuersatz von 29,8 %, welcher somit auf den ersten Blick dem (nominalen) proportionalen Thesaurierungssteuersatz von 28,25 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag entspricht. Unter Berücksichtigung des Ausschlusses von nicht abziehbaren Betriebsausgaben ergibt sich jedoch eine effektive Steuerbelastung bei Thesaurierung von bis zu 36,16 % (vgl. Ratschow, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 163. EL August 2022, Rz. 5 zu § 34a EStG). Eine pragmatische Möglichkeit, eine Belastungsgleichheit mit thesaurierenden Kapitalgesellschaften herzustellen, kann in einer Absenkung des Thesaurierungssteuersatzes gesehen werden. Eine alternative Möglichkeit zur Angleichung der steuerlichen Belastungen von thesaurierenden Kapital- und Personengesellschaften würde in der Berücksichtigung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben (insbesondere der Gewerbesteuer) bei der Ermittlung des Begünstigungsbetrags liegen.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, RA (Syndikus-RA)
Fachleiter Steuern