

## Unterrichtung

durch die Bundesregierung

### Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts – Drucksache 19/28656 –

### Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung

#### Stellungnahme des Bundesrates

Der Bundesrat hat in seiner 1004. Sitzung am 7. Mai 2021 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

#### 1. Zum Gesetzentwurf allgemein

- a) Der Bundesrat bedauert, dass die Bundesregierung einen Gesetzentwurf für das sogenannte Optionsmodell und eine Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts vorgelegt hat, ohne die Länder in den Entscheidungsprozess einzubeziehen. Die Beteiligung der Länder hätte bei einem derart komplexen Vorhaben dazu beitragen können, bereits frühzeitig Zweifels- und Anwendungsfragen zu klären.
- b) In der vorgelegten Form ist das Optionsmodell für die Praxis allenfalls eingeschränkt tauglich, da es in wesentlichen Teilen nur rudimentär und nicht hinreichend rechtssicher ausgestaltet und daher mit erheblicher Mehrarbeit für die Finanzbehörden verbunden ist. Die vorgesehene Optionsregelung für Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften zur Körperschaftsbesteuerung muss fachlich und organisatorisch noch eingehender geprüft und vorbereitet werden.

#### 2. Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 1 Satz 2 und Absatz 4 KStG)

Der Bundesrat fordert, im weiteren Gesetzgebungsverfahren für die Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft (§ 1a Absatz 1 Satz 2 KStG) und die Rückoption (Absatz 4) jeweils eine Antragsfrist von einem Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs vorzusehen, um der Gesellschaft und den Gesellschaftern sowie den für ihre Besteuerung jeweils zuständigen Finanzbehörden die erforderliche zeitnahe administrative Umsetzung der Option bzw. Rückoption zu ermöglichen.

#### Begründung:

Die Option einer Personenhandelsgesellschaft oder einer Partnerschaftsgesellschaft nach § 1a Absatz 1 Satz 2 KStG-E führt mit Beginn des nachfolgenden Wirtschaftsjahrs zu einer grundlegenden Änderung des Besteuerungsregimes. Ab diesem Zeitpunkt ändert sich das anzuwendende materielle Steuerrecht und damit auch der Inhalt der Mitwirkungs- und Steuererklärungspflichten für die Gesellschaft und die Gesellschafter. Die jeweils zuständigen Finanzbehörden müssen die erforderlichen Umsetzungsarbeiten bereits für die Vorauszahlungstermine und Lohnsteueranmeldungszeiträume ab Beginn des Wirtschaftsjahrs bewältigen.

Es ist daher sowohl im Interesse der beteiligten Steuerpflichtigen als auch aus Sicht der Steuerverwaltungen der Länder unerlässlich, eine angemessene Vorlaufzeit für diese grundlegenden Umstellungen vorzusehen. Insoweit wird eine Ausschlussfrist von einem Monat für den Optionsantrag als notwendig angesehen.

Für den Antrag auf Rückoption (§ 1a Absatz 4 KStG) gelten diese Überlegungen in gleicher Weise.

3. Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 1 Satz 2a – neu –, Absatz 4 Satz 3 KStG)

In Artikel 1 ist § 1a Nummer 3 wie folgt zu ändern:

a) Nach Absatz 1 Satz 2 ist folgender Satz einzufügen:

„Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln; § 31 Absatz 1a Satz 2 gilt entsprechend.“

b) In Absatz 4 Satz 3 ist die Angabe „Absatz 1 Satz 2 gilt“ durch die Angabe „Absatz 1 Satz 2 und 3 gelten“ zu ersetzen.

Begründung:

Der Gesetzentwurf schreibt bisher für den Antrag einer Personenhandelsgesellschaft oder einer Partnerschaftsgesellschaft, sie wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln, keine Form vor. Der Antrag könnte daher auch mündlich, telefonisch oder konkludent gestellt werden. Wegen der einschneidenden Wirkungen der Option sowohl für die Besteuerung der Gesellschaft als auch ihrer Gesellschafter ist es aus Gründen der Rechtssicherheit vorzugswürdig, dass der Antrag in der Form gestellt wird, die auch für die Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung vorgeschrieben ist (§ 31 Absatz 1a KStG). Dadurch lassen sich Nachweisprobleme vermeiden, insbesondere die in Einzelfällen zwischen den Beteiligten und der zuständigen Finanzbehörde möglicherweise streitanfällige Frage, ob der Antrag wirksam oder rechtzeitig gestellt worden ist.

Durch die Ergänzung des Absatzes 4 wird die für einen Optionsantrag erforderliche Form auch für einen Antrag auf Rückoption vorgeschrieben.

4. Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 1 Satz 2a – neu –, Absatz 4 Satz 3a – neu – KStG)

In Artikel 1 Nummer 3 ist § 1a wie folgt zu ändern:

a) In Absatz 1 ist nach Satz 2 folgender Satz einzufügen:

„Die optierende Gesellschaft und ihre Gesellschafter sind an die Option zur Körperschaftsbesteuerung ab Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll, sieben Jahre gebunden.“

b) In Absatz 4 ist nach Satz 3 folgender Satz einzufügen:

„Die Gesellschaft und ihre Gesellschafter sind an die Rückoption ab Beginn des Wirtschaftsjahrs, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft nicht mehr gelten soll, sieben Jahre gebunden.“

Folgeänderung:

Im neuen Satz 8 ist die Angabe „Satz 4“ durch die Angabe „Satz 5“ zu ersetzen.

Begründung:

Es ist im Steuerrecht nicht unüblich, Optionsregelungen mit einer zeitlichen Bindungswirkung zu versehen (z. B. § 5a EStG, § 19 UStG). Eine solche Bindungswirkung ist auch für die Option zur Körperschaftsbesteuerung und die Rückoption vorzusehen. Damit wird einerseits der Umstellungsaufwand unternehmens- und finanzamtsseitig begrenzt. Andererseits besteht für Unternehmen und Verwaltung in den zeitlichen Grenzen Planungssicherheit.

Eine längerfristige Bindung an die Option ist auch deshalb erforderlich, um steuergestaltende Optionsausübungen zu unterbinden.

5. Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 2 KStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob im Hinblick auf die Einbeziehung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter in den fiktiven Formwechsel des § 1a Absatz 2 KStG gegebenenfalls ergänzt werden sollte, oder eine eindeutige Aussage hierzu in die weiteren Gesetzesmaterialien aufzunehmen ist.

Begründung:

Der Übergang zur Körperschaftsteuerbesteuerung soll als Formwechsel im Sinne des § 1 Absatz 3 Nummer 3 UmwStG gelten, so dass die §§ 1 und 25 UmwStG entsprechend anzuwenden sind. Folglich kommen die Regelungen der §§ 20 bis 23 UmwStG für die Einbringung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft entsprechend zur Anwendung. Diese ist gemäß § 20 Absatz 1 UmwStG nur dann steuerneutral zum Buchwert zulässig, wenn sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen eingebracht werden. Sind bei einer Personengesellschaft funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen vorhanden, müssen diese gemäß § 20 Absatz 1 UmwStG mit eingebracht werden, wenn die Einbringung zu Werten unterhalb des gemeinen Werts nach § 20 Absatz 2 Satz 2 UmwStG erfolgen soll.

Ausweislich der Begründung zum Gesetzentwurf (Seite 19 f. BR-Drucksache 244/21) soll das Zurückhalten funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen auch im Fall der Optionsausübung nach § 1a KStG der Steuerneutralität entgegenstehen, wenn nicht Nebenvereinbarungen in Bezug auf diese Betriebsgrundlagen getroffen werden. Solche Betriebsgrundlagen müssten daher vorab in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft übertragen werden. Andernfalls würde wohl zumindest umfangreiches Sonderbetriebsvermögen ein Antragshemmnis darstellen.

Um rechtliche Unsicherheiten bei der Inanspruchnahme der Option zur Besteuerung als Körperschaft auszuschließen, sollte das Erfordernis der vollständigen Einbringung vorhandenen Sonderbetriebsvermögens, sofern dieses eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, klarstellend in § 1a Absatz 2 KStG geregelt werden.

Alternativ sollte in den weiteren Gesetzesmaterialien eindeutig zum Ausdruck gebracht werden, dass mit den in der Gesetzesbegründung angesprochenen Nebenvereinbarungen die Übertragung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen gemeint ist.

6. Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 3 Satz 2 bis 4 KStG)

Artikel 5 allgemein

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob anstelle der in Artikel 1 Nummer 3 vorgesehenen Regelung des § 1a Absatz 3 Satz 2 bis 4 KStG eine Regelung in § 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) treten sollte, nach der die Besteuerung nach dem Einkommen eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1a Absatz 1 KStG im Sinne einer Generalklausel der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt wird. Die Regelungen nach § 1a Absatz 3 Satz 2 bis 4 KStG wären entsprechend in dieser Regelung zu verorten.

Begründung:

Der Umfang der Besteuerung sowie die Zuordnung, zu welcher Einkunftsart die jeweiligen Einkünfte eines unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtigen gehören, ist grundsätzlich in § 2 EStG geregelt.

In § 2 EStG sollte daher eine Regelung angefügt werden, die postuliert, dass bei der Anwendung der Regelungen des EStG, die auf Kapitalgesellschaften Bezug nehmen, eine Gleichbehandlung von optierenden Gesellschaften im Sinne des § 1a Absatz 1 KStG mit solchen Kapitalgesellschaften erfolgt. Es sollte geprüft werden, ob an dieser Stelle durch eine Insbesondere-Formulierung untergesetzliche Rechtsinstitute einzubeziehen sind, beispielsweise

„Die Regelungen dieses Gesetzes zu Kapitalgesellschaften sind auf Gesellschaften im Sinne des § 1a Absatz 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes sinngemäß anzuwenden; dies gilt insbesondere (alt.: auch) für Fälle der Betriebsaufspaltung oder Betriebsverpachtung.“

Durch diese Formulierung ist neben den im Gesetzentwurf in § 1a Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 bis 4 KStG geregelten Konstellationen auch sichergestellt, dass Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft im Sinne des § 1a Absatz 1 KStG von § 17 EStG erfasst werden. Eine Änderung des § 17 EStG wäre dann entbehrlich.

Wird hingegen eine nicht abschließende Aufzählung der sinngemäß auf die Anteilseigner von optierenden Personengesellschaften anzuwendenden Regelungen des EStG für erforderlich gehalten (so der Ansatz im Gesetzentwurf),

- wäre auch diese im EStG zu verorten und
- sollte diese präziser die einschlägigen Sachverhalte umschreiben, beispielsweise:
  - In Nummer 2 sollte die Angabe „Vergütungen“ durch die Angabe „Vergütungen und Versorgungsbezüge“ ersetzt werden.
  - In Nummer 3 sollte die Angabe „Darlehen“ durch die Angabe „Kapital“ ersetzt werden.
  - In Nummer 4 sollte die Angabe „Wirtschaftsgütern“ durch die Angabe „Wirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten“ ersetzt werden.

7. Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 3 Satz 7 KStG)

Artikel 5 allgemein

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob anstelle der in Artikel 1 Nummer 3 vorgesehenen Regelung des § 1a Absatz 3 Satz 7 KStG eine Regelung in § 38 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes treten sollte, die bestimmt, dass in den Fällen, in denen Arbeitslohn von einer optierenden Gesellschaft im Sinne des § 1a Absatz 1 Satz 1 KStG gezahlt wird, diese Entrichtungsschuldnerin ist.

Begründung:

Wenn für Zwecke der Besteuerung des jeweiligen Arbeitnehmers angenommen wird, dass die Einnahmen zu den Einkünften im Sinne des § 19 EStG gehören, sollte die optierende Kapitalgesellschaft auch in Bezug auf die verfahrensrechtliche Betrachtung als Arbeitgeberin im Sinne des § 38 Absatz 1 EStG fungieren.

Dies gilt sowohl für Arbeitnehmer, die zugleich Anteilseigner sind, als auch für fremde Arbeitnehmer.

8. Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 4 Satz 6 KStG)

Der Bundesrat fordert, im weiteren Gesetzgebungsverfahren den Verweis in § 1a Absatz 4 Satz 6 KStG auf § 1 Absatz 1 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes aus Gründen der Rechtssicherheit zu korrigieren.

Begründung:

§ 1a Absatz 4 Satz 5 KStG ordnet eine zwangsweise Rückoption an, wenn die Personengesellschaft auf Grund des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters zivilrechtlich beendet wird. Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, gilt die optierende Gesellschaft als unmittelbar danach aufgelöst und, sofern der verbleibende Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 3 oder 4 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) erfüllt, auf diesen umgewandelt. Ist der letzte verbleibende Gesellschafter eine Körperschaft, sollen nach der Begründung zum Gesetzentwurf anstelle der §§ 3 ff. UmwStG die §§ 11 ff. UmwStG entsprechend Anwendung finden. § 1a Absatz 4 Satz 6 KStG regelt demgegenüber den Fall, dass der verbleibende Gesellschafter nicht die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 3 oder 4 UmwStG erfüllt. In diesem Fall soll die optierende Gesellschaft als aufgelöst und ihr Vermögen als an die Gesellschafter ausgeschüttet gelten; § 11 KStG soll insoweit entsprechend anzuwenden sein.

Der Verweis in § 1a Absatz 4 Satz 6 KStG auf die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 UmwStG ist unklar und droht ins Leere zu laufen. Denn § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 des Umwandlungssteuergesetzes nimmt nicht den übernehmenden Rechtsträger, sondern den übertragenden Rechtsträger in den Blick. Darüber hinaus setzt § 1 Absatz 1 Nummer 1 UmwStG voraus, dass es sich bei dem übertragenden Rechtsträger um eine Körperschaft handelt. Insbesondere wenn es sich bei dem verbleibenden Gesellschafter um eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person handelt, ist nicht klar, ob in diesem Fall die §§ 3 ff. UmwStG oder die allgemeinen Besteuerungsregeln (Liquidationsbesteuerung) anzuwenden sind.

9. Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 4 KStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob beziehungsweise in welcher Form bei Ausübung der Option bestehende Ergänzungsbilanzen der optierenden Personengesellschaft für den Fall der Rückoption weitergeführt werden müssen und deshalb § 1a Absatz 4 KStG gegebenenfalls ergänzt werden muss, um eine in sich schlüssige und folgerichtige Behandlung der Ergänzungsbilanzen sicherzustellen.

Begründung:

Bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen durch die jeweiligen Mitunternehmer ist im Rahmen der gesellschafterbezogenen Überprüfung auf den anteiligen Buchwert eines jeden Mitunternehmeranteils abzustellen. Dieser entspricht bei jedem Einbringenden dessen steuerlichem Kapitalkonto, inklusive Ergänzungs- und etwaiger Sonderbilanzen. Aufgrund des zivilrechtlichen Fortbestehens der optierenden Gesellschaft als Personengesellschaft werden die eingebrachten Kapitalkonten auf dem steuerlichen Einlagekonto erfasst, § 1a Absatz 2 Satz 4 KStG. Damit erhöht sowohl das Eigenkapital aus der Gesamthandsbilanz als auch das Eigenkapital etwaiger Ergänzungsbilanzen das steuerliche Einlagekonto. Das steuerliche Einlagekonto ist aber – anders als die Ergänzungsbilanzen einer Mitunternehmerschaft – nicht den einzelnen Mitunternehmern zugeordnet.

Die Gesetzesbegründung enthält keine expliziten Aussagen zur Behandlung der Ergänzungsbilanzen im Falle der Option und gegebenenfalls einer späteren Rückoption. Es ist ungeklärt, ob eine in sich schlüssige und folgerichtige Behandlung der Ergänzungsbilanzen sichergestellt ist.

10. Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a KStG)

Der Bundesrat fordert, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Regelungen zum Optionsantrag nach § 1a KStG für den Fall zu vervollständigen, dass die Einkünfte der optierenden Gesellschaft im Inland nicht nach § 180 AO festgestellt werden. Entsprechendes gilt für den Fall der Rückoption, sofern die Gesellschaft im Inland nicht veranlagt wird.

Begründung:

Die vorbezeichneten Fälle können insbesondere bei ausländischen optierenden Personengesellschaften auftreten, wenn diese im Inland lediglich Einkünfte erzielen, die dem Quellensteuerabzug unterliegen.

11. Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a KStG)

Der Bundesrat fordert, die Regelungen zum Optionsmodell dahingehend zu überarbeiten, dass in Fällen mit ausländischen Gesellschaftern oder Auslandsvermögen ungerechtfertigte Besteuerungsnachteile oder auch gänzlich unbesteuerte Einkünfte vermieden werden.

Begründung:

Nach dem Ziel des Gesetzes soll die optierende Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden. Dem widersprechend kann sie allerdings, anders als die Kapitalgesellschaft, nach dem derzeitigen Stand des Unionsrechts z. B. die Vorteile der Mutter-Tochter-Richtlinie sowie der Zins- und Lizenz-Richtlinie nicht in Anspruch nehmen.

Auch ist anders als bei einer Kapitalgesellschaft für die optierende Personengesellschaft nicht generell sichergestellt, dass diese nach den einschlägigen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abkommensberechtigt ist und damit Abkommenschutz genießt.

Ferner ist unklar, ob und welche ausländischen Staaten die Option für Zwecke ihres nationalen Steuerrechts anerkennen oder ob sie die Gesellschaft weiterhin nach den für Personengesellschaften geltenden Grundsätzen behandeln.

In einschlägigen Fällen müssten die Unternehmen entweder auf eine Option verzichten oder Nachteile wie z. B. eine Doppelbesteuerung in Kauf nehmen. Vielfach ist die Rechtslage auch unklar, so dass sich für die Unternehmen insoweit eine erhebliche Rechtsunsicherheit ergibt.

Des Weiteren drohen teils neue, teils erheblich ausgeweitete Besteuerungslücken.

Beispiel:

Die deutsche X-KG hat die Gesellschafter D in Deutschland, E in einem EU/EWR-Staat und F in einem Drittstaat. Mit dem EU/EWR-Staat und auch mit dem Drittstaat hat Deutschland Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (entsprechend dem OECD-Musterabkommen) abgeschlossen. Im Zeitpunkt der Option entfallen auf jeden Gesellschafter gleichermaßen Anteile am Gesellschaftsvermögen mit einem Buchwert von per Saldo 100 und einem Verkehrswert von 800. Nach zehn Jahren verkaufen alle drei Gesellschafter ihre Anteile für jeweils 1500.

Lösung (ohne zusätzlichen Qualifikationskonflikt):

Bei Zugrundelegung allgemeiner Regeln und vorbehaltlich von Besonderheiten der jeweiligen ausländischen Staaten entstehen folgende Lösungen:

- a) D versteuert einen Gewinn von 1 400 (1 500 – 100) im Jahr 10 in Deutschland;
- b) E versteuert mit hoher Wahrscheinlichkeit nur einen Gewinn im EU-Ausland von 1 500 – 800 = 700 im Jahr 10 und in Deutschland keinen weiteren Gewinn;
- c) F versteuert einen Gewinn von 700 (800 – 100) im Jahr der Option in Deutschland sowie wahrscheinlich einen weiteren Gewinn von 700 (1500 – 800) im Jahr 10 im Ausland.

Lösung (zusätzlich mit Qualifikationskonflikt):

Andere Ergebnisse treten ein, wenn der ausländische Staat die Option nach seinem nationalen Recht nicht akzeptiert, sondern die optierende Gesellschaft aufgrund der zivilrechtlichen Einordnung sowie des üblicherweise anzustellenden Typenvergleichs weiterhin als transparente Personengesellschaft behandelt. In diesem Fall gilt:

- d) D versteuert wie zu a);
- e) E versteuert tendenziell nichts, da der ausländische Staat das Besteuerungsrecht wegen der Einordnung als Personengesellschaft bei Deutschland sieht, Deutschland es aber wegen der Einordnung als Kapitalgesellschaft beim ausländischen Staat sieht;
- f) F versteuert den Gewinn von 700 im Jahr 10 und aus den zu e) dargestellten Gründen im Übrigen tendenziell nichts mehr.

Die Besteuerungsunterschiede zwischen E und F sind dadurch veranlasst, dass die Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts im Entwurf des KöMoG nur für die §§ 1 bis 19 UmwStG, nicht aber für die Einbringung nach § 20 UmwStG, also auch nicht für den fiktiven Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft nach § 1 Absatz 2 KStG vorgesehen ist.

Die Besserstellung des E gegenüber D und F resultiert aus der Bestimmung des § 22 UmwStG einerseits und der fehlenden Abstimmung mit dem Wertansatz im anderen Staat andererseits; eine solche Wertabstimmung würde nach dem Grundgedanken von Artikel 5 der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD), der weiße Einkünfte vermeiden will, an sich geboten erscheinen.

Das Entstehen weißer Einkünfte in den Varianten e) und f) beruht auf einem Qualifikationskonflikt ähnlicher Art, wie er durch Artikel 9 der ATAD eigentlich verhindert werden soll; der im Entwurf des ATADUmsG vorgesehene § 4k EStG erfasst diese Gestaltung voraussichtlich nicht.

Die zu a) bis c) dargestellten Besteuerungsunterschiede sind für den echten Formwechsel in eine Kapitalge-

sellschaft bereits seit längerem bekannt, werden aber durch die neue Möglichkeit der Option deutlich häufiger werden und bedürfen vor dem aktuellen Hintergrund von Artikel 5 der ATAD nunmehr der Bereinigung. Die zu e) und f) dargestellten Wirkungen sind spezifisch durch die neue Möglichkeit der Option veranlasst. Es kann hier nur ein Teil der bestehenden Probleme skizziert werden. Weitere Komplikationen würden sich z. B. bei grenzüberschreitenden Wegzügen, im Falle von Ausschüttungen sowie bei Gestaltungen mit mehr als zwei maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen ergeben.

#### 12. Zu Artikel 1 allgemein

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob und gegebenenfalls inwieweit hinsichtlich der Optionsmöglichkeit zur Körperschaftsbesteuerung auch im Hinblick auf das Verfahrensrecht Änderungen erforderlich sind.

##### Begründung:

Im Zusammenhang mit der Optionsmöglichkeit zur Körperschaftsbesteuerung sind keine verfahrensrechtlichen Anpassungen vorgesehen. Die Begründung zum Gesetzentwurf geht davon aus, dass mit dem neuen § 1a KStG zur Körperschaftsteuer optierende Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen verfahrensrechtlich und materiell-rechtlich den Kapitalgesellschaften gleichgestellt werden.

Durch die Option ergibt sich ein Spannungsfeld zwischen dem Körperschaftsteuer- und dem Zivilrecht, dessen Auswirkung auf das Verfahrensrecht (zum Beispiel betreffend die Vertretung, die Haftung, die Bekanntgabe von Verwaltungsakten mit Bezeichnung des Inhalts- und Bekanntgabeadressaten) gegebenenfalls ergänzend zu betrachten wäre.

Um Rechtssicherheit zu gewährleisten und Regelungslücken zu vermeiden, sollte das Erfordernis von – gegebenenfalls klarstellenden – gesetzlichen Regelungen geprüft werden.

#### 13. Zu Artikel 1 allgemein

- a) Der Bundesrat weist darauf hin, dass der vorgesehene antragsabhängige Wechsel von Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften in das Besteuerungsregime für Kapitalgesellschaften (sogenanntes Optionsmodell) zu einer ungleichen Besteuerung von kirchensteuerpflichtigen Mitunternehmern führt. Die Erträge werden nach Ausübung der Option nicht mehr bei den Gesellschaftern, sondern bei dem Körperschaftsteuersubjekt Personengesellschaft besteuert. Dadurch entfällt für diesen Teil des Gewinns die Kirchensteuer, da die Kirchensteuer beim Gesellschafter ausschließlich an die Einkommensteuer anknüpft. Nur bei späteren Ausschüttungen der Gesellschaft wird noch Kirchensteuer anfallen, die aber zum einen nicht progressiv ausgestaltet ist und zum anderen auch deshalb geringer ausfällt, weil der ausgeschüttete Gewinn bereits durch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer gemindert ist. Eine ungleiche Besteuerung von kirchensteuerpflichtigen Mitunternehmern nach Ausübung der Option ist problematisch, da es sich zivilrechtlich weiter um eine Personengesellschaft handelt, deren Mitunternehmer im Falle einer Kirchenmitgliedschaft Steuersubjekt für die Kirchensteuer ist.
- b) Der Bundesrat bittet zu prüfen, ob und in welcher Weise diese Ungleichbehandlung von kirchensteuerpflichtigen Gesellschaftern optierender Personengesellschaften und kirchensteuerpflichtiges Gesellschaftern von nicht optierenden Personengesellschaften vermieden werden kann.

#### 14. Zu Artikel 1 und Artikel 6 allgemein

Der Bundesrat bittet, im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsfahrens zu prüfen, wie durch geeignete Maßnahmen sichergestellt werden kann, dass die Option auch für Zwecke der Festsetzung, Feststellung und Anrechnung der Forschungszulage gilt.

##### Begründung:

Für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften soll durch die vorgesehene Option die Möglichkeit geschaffen werden, sich für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft

besteuern zu lassen. Es sollte klargestellt werden, ob durch diese Formulierung die Wirkungen der Option auch für Zwecke der Festsetzung, Feststellung und Anrechnung der Forschungszulage gelten.

Nach § 1a Absatz 3 Nummer 2 KStG führen Einnahmen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, zu Einkünften im Sinne des § 19 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Dies hat unmittelbare Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Forschungszulage:

- Nach § 3 Absatz 1 des Forschungszulagengesetzes (FZulG) sind förderfähige Aufwendungen die lohnsteuerpflichtigen Löhne und Gehälter inklusive des nach § 3 Nummer 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberanteils für die Zukunftssicherung, soweit diese für Arbeitnehmer anfallen, die in begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben mit Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten tatsächlich beschäftigt sind.
- Zwar sind auch die anteiligen Tätigkeitsvergütungen von Mitunternehmern, die in begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben selbst aktiv tätig sind, förderfähig. Diese können jedoch nur in Höhe von maximal 40 Euro je nachgewiesener Arbeitsstunde, die der Mitunternehmer mit Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten beschäftigt ist, angesetzt werden, wobei insgesamt maximal 40 Arbeitsstunden pro Person pro Woche berücksichtigt werden können.
- Optiert eine Mitunternehmerschaft als Personengesellschaft nun zur Körperschaftsteuer, wären bei Erstreckung der in § 1a KStG vorgesehenen Option auf die Forschungszulage nicht mehr von einer Tätigkeitsvergütung eines Mitunternehmers, sondern von lohnsteuerpflichtigem Lohn und Gehalt auszugehen. Dies würde die Bemessungsgrundlage der Forschungszulage erhöhen.

Weitere Auswirkungen ergeben sich im Bereich der einheitlich und gesonderten Feststellung der anteiligen Forschungszulage und der Anrechnung auf die Ertragsteuer. Bei Mitunternehmerschaften wird im Rahmen der nächsten erstmaligen Einkommen- oder Körperschaftsteuerfestsetzung der jeweiligen Mitunternehmer die Forschungszulage anteilig angerechnet, sodass die festgesetzte Forschungszulage mittels einheitlicher und gesonderter Feststellung entsprechend des Gewinnverteilungsschlüssels aufgeteilt werden muss. Im Fall der Option der Mitunternehmerschaft zur Körperschaftbesteuerung müsste im Rahmen der nächsten erstmaligen Veranlagung zur Körperschaftsteuer eine vollständige Anrechnung der Forschungszulage bei der – als Kapitalgesellschaft besteuerten – Mitunternehmerschaft erfolgen.

#### 15. Zu Artikel 1 und Artikel 6 allgemein

Der Bundesrat bittet, im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsfahrens zu prüfen, wie durch geeignete Maßnahmen sichergestellt werden kann, dass in grenzüberschreitenden Fällen in Folge der Option mögliche Gewinnverlagerungen ins Ausland vermieden werden können.

##### Begründung:

Infolge der Option ergeben sich in grenzüberschreitenden Fällen erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten und Steuerausfälle. Dies sind:

- Der Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts für Sondervergütungen (z. B. Tätigkeitsvergütungen, Darlehenszinsen, Lizenzgebühren), die bei Personengesellschaften nicht steuermindernd als Aufwand berücksichtigt werden können (§ 15 Absatz 1 Nummer 2 EStG in Verbindung mit § 50d Absatz 10 EStG bzw. Artikel 7 Absatz 7 OECD-Musterabkommen – OECD-MA) vergleichbaren Regelungen in diversen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Bei Körperschaftsteuersubjekten sind (angemessene) Zahlungen hingegen abzugsfähig. Damit ergibt sich ein erhebliches Potential einer Gewinnverlagerung durch Gewinnabsaugungen ins Ausland.
- Bei Personengesellschaften mit ausländischen Mitunternehmern sind Gesellschafterfremdfinanzierungsmodelle (Verlagerung von Zinsaufwand ins Inland) auch durch die Grundsätze des Dotationskapitals (in der Regel Verpflichtung zur identischen Eigen-/Fremdkapitalstruktur) eingeschränkt. Für Körperschaftsteuersubjekte ergeben sich Beschränkungen hingegen nur durch die Zinsschranke (§ 4h EStG und § 8a KStG).

Es könnte geregelt werden, diese Zahlungen in der bisherigen Höhe (Durchschnittsaufwand der letzten Jahre) als abzugsfähig zu erklären. Damit könnte auch der bei den Finanzämtern erstmals entstehende erhebliche Aufwand zur Angemessenheitsprüfung reduziert werden.

#### 16. Zu Artikel 1 und Artikel 6 allgemein

Der Bundesrat bittet, im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsfahrens zu prüfen, wie durch geeignete Maßnahmen sichergestellt werden kann, dass

- a) im Inland gebildete stille Reserven des Mitunternehmers weiterhin der deutschen Besteuerung unterliegen und
- b) künftige Veräußerungsgewinne hinsichtlich der Anteile an einer optierenden Gesellschaft im Sinne des § 1a des Körperschaftsteuergesetzes einer Einmalbesteuerung unterliegen.

#### Begründung:

Sofern eine Personengesellschaft auf Grundlage des vorliegenden Gesetzentwurfs zur Besteuerung als Körperschaft optiert, ergeben sich Anwendungsfragen zur Auswirkung dieser Option auf grenzüberschreitende Personengesellschaften. Dies gilt sowohl für Personengesellschaften, die Geschäftsbeziehungen zum Ausland unterhalten (insbesondere zu verbundenen Unternehmen), als auch für Personengesellschaften, deren Mitunternehmer zumindest teilweise im Ausland ansässig sind. Der vorliegende Gesetzentwurf beinhaltet jedoch keine unmittelbaren Regelungen zur Vermeidung von endgültigen Steuerausfällen, die insbesondere bei grenzüberschreitenden Optionsfällen entstehen.

Zu Buchstabe a:

Übt eine Personengesellschaft die Option aus, werden die bisherigen Mitunternehmer als Anteilseigner einer Körperschaft behandelt und würden in der Folge künftig Anteile im Sinne von des § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) halten. Ist ein Mitunternehmer im Ausland ansässig, hätte Deutschland nach den geltenden DBA-Vorschriften (Artikel 13 OECD-Musterabkommen – OECD-MA) regelmäßig kein Besteuerungsrecht an einer Veräußerung dieser Anteile. Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils vor der Optionsausübung hätte aber nach dem Betriebsstättenprinzip grundsätzlich der deutschen Besteuerung unterliegen. Die Optionsausübung kann also zu einem Verlust deutschen Besteuerungsrechts am Mitunternehmeranteil/ Anteil im Sinne von § 17 EStG führen. Das Problem betrifft nur Mitunternehmer, die in einem EU/EWR-Staat ansässig sind. Für Mitunternehmer, die in einem Drittstaat ansässig sind, kommt es zur Aufdeckung der stillen Reserven (§ 1 Absatz 4 UmwStG).

Eine weitergehende vollständige steuerliche Entstrickung nach den geltenden Vorschriften ist nicht möglich. So greift die Wegzugsbesteuerung nach § 6 des Außensteuergesetzes (AStG) im letzten Moment ein, in dem Deutschland noch ein abkommensrechtliches Besteuerungsrecht innehat. Zu diesem Zeitpunkt (also eine logische Sekunde vor der Optionsausübung) würden aber noch keine Anteile i. S. § 17 EStG vorliegen, was § 6 AStG tatbestandlich ausschließt. Eine alternative Entstrickung nach §§ 4 Absatz 1 Satz 3 bzw. 16 Absatz 3a EStG ist ebenfalls nicht möglich, da zum Zeitpunkt eines Wegzugs noch keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts vorliegt. Die Regelung des § 22 UmwStG führt zu einem „schleichenden“ Verlust des Besteuerungsrechts innerhalb von 7 Jahren.

Zur Vermeidung von Steuerausfällen und Gleichbehandlung mit originären Anteilen an Kapitalgesellschaften ist eine gesetzliche Regelung (z. B. Fiktion, dass es sich bei den Anteilen im Sinne von des § 1a KStG auch um Anteile im Sinne des § 6 AStG handelt und diesbezüglich im Rahmen der Option eine Realisierung – unter Stundung – erfolgt) für diesen Fall erforderlich.

Zu Buchstabe b:

Wendet ein ausländischer Staat vergleichbar der deutschen Beurteilung den sogenannten Rechtstypenvergleich an, werden künftige Veräußerungsgewinne aus Anteilen im Sinne von § 1a KStG regelmäßig weder in Deutschland (aufgrund der Qualifikation als Anteile im Sinne von § 17 EStG in Verbindung mit Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA) noch im anderen Staat (Qualifikation als Mitunternehmeranteil im Sinne von Artikel 7, 13 Absatz 2 OECD-MA) besteuert.

Durch Ergänzung des § 50d Absatz 9 EStG könnte sichergestellt werden, dass auch im Falle einer beschränkten Steuerpflicht ein Rückfall des Besteuerungsrechts auf den Quellenstaat Deutschland erfolgt.

Eine Doppelbesteuerung durch die Maßnahme Buchstabe a (= Erfassung der Altreserven) wird durch Aufstockung der Anschaffungskosten vermieden.

17. Zu Artikel 1 Nummer 5 (§ 12 Absatz 2 und 3 KStG),  
Artikel 3 Nummer 1 (§ 1 UmwStG)

Der Bundesrat fordert, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Internationalisierung der für die Umwandlung von Körperschaften maßgeblichen Teile des Umwandlungssteuergesetzes auf diejenigen Drittstaaten zu begrenzen, mit denen die Bundesrepublik Deutschland in den bestehenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen eine sogenannte große Auskunfts Klausel vereinbart hat.

Begründung:

Durch die Streichung des doppelten EU-/EWR-Bezugs in § 1 Absatz 2 UmwStG sollen künftig weltweit alle Umwandlungen von Körperschaften im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 UmwStG, die einer inländischen Umwandlung im Sinne des Umwandlungsgesetzes vergleichbar sind, in den Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes fallen. Das betrifft in erster Linie Drittstaatspaltungen und Verschmelzungen von Körperschaften unter Beteiligung von Rechtsträgern aus Drittstaaten. Mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG; BGBl. I 2006, S. 2782) wurde seinerzeit bewusst nur eine Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts vorgenommen. Eine Erweiterung des Umwandlungssteuergesetzes auf Drittstaaten wurde im Rahmen des SEStEG zwar diskutiert, aufgrund der nicht abschätzbaren Auswirkungen letztlich aber nicht umgesetzt. An dieser Beurteilung hat sich grundsätzlich nichts geändert. Ein wesentliches Problem bei der Erweiterung des Umwandlungssteuerrechts für Körperschaften auf Drittstaaten ist, dass sich Informationsdefizite der Finanzbehörden bei der Überprüfung dieser Auslandssachverhalte ergeben, da die nationalen Ermittlungsmöglichkeiten im Regelfall aufgrund des Territorialitätsprinzips an der Staatsgrenze enden. Insbesondere stellt sich auf Seiten der Finanzbehörden das Problem, wie bei Drittstaats Sachverhalten das Vorliegen der Umwandlungsvoraussetzungen im Ausland überprüft werden kann, wenn es an einer rechtlichen Grundlage dafür fehlt, die benötigten Informationen vom Drittstaat anzufordern. Der Handlungsbedarf wird besonders deutlich, wenn man sich vergegenwärtigt, dass zukünftig auch solche Umwandlungen von Körperschaften unter Beteiligung von Drittstaaten ermöglicht werden sollen, bei denen der Drittstaat anerkannte Standards in den Bereichen Transparenz in Steuersachen, unfairen Steuerwettbewerb und bei der Umsetzung der verbindlichen BEPS-Mindeststandards nicht erfüllt.

Der parallel verhandelte Gesetzentwurf zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze sieht deshalb gezielte verwaltungsseitige und materiell-steuerrechtliche Maßnahmen vor, um Personen und Unternehmen davon abzuhalten, Geschäftsbeziehungen zu natürlichen oder juristischen Personen in nicht kooperativen Drittstaaten fortzusetzen oder aufzunehmen. Das Vorhaben des KöMoG sollte sich zu diesen Grundanliegen nicht in Widerspruch setzen.

Um eine sachgerechte Überprüfung von Umwandlungen von Körperschaften mit Drittstaatenbezug durch die Finanzbehörden sicherzustellen, ist zu erwägen, die Erweiterung des Umwandlungssteuergesetzes nur für solche Drittstaaten zu ermöglichen, mit denen die Bundesrepublik Deutschland in den bestehenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen eine sogenannte große Auskunfts Klausel vereinbart hat.

18. Zu Artikel 1 Nummer 5 (§ 12 Absatz 2 und 3 KStG),  
Artikel 3 Nummer 1 (§ 1 UmwStG)

Der Bundesrat fordert, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die weltweite Öffnung der für die Umwandlung von Körperschaften maßgeblichen Teile des Umwandlungssteuergesetzes (§ 1 UmwStG) und die Folgeänderungen im Körperschaftsteuergesetz (§ 12 Absatz 2 und 3 KStG) vorerst zurückzustellen, bis abschließend steuerfachlich geklärt ist, welche konkreten Folgen sich durch die Öffnung des Umwandlungssteuerrechts in Drittstaatsfällen für die öffentlichen Haushalte und für die Steuerverwaltungen der Länder ergeben.

Begründung:

Durch die Streichung des doppelten EU-/EWR-Bezugs in § 1 Absatz 2 UmwStG sollen künftig weltweit alle Umwandlungen von Körperschaften im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 UmwStG, die einer inländischen Um-

wandlung im Sinne des Umwandlungsgesetzes vergleichbar sind, in den Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes fallen. Das betrifft in erster Linie Drittstaatspaltungen und Verschmelzungen von Körperschaften unter Beteiligung von Rechtsträgern aus Drittstaaten. Mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG; BGBl. I 2006, S. 2782) hat der Gesetzgeber seinerzeit bewusst nur eine Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts vorgenommen. Eine Erweiterung des Umwandlungssteuergesetzes auf Drittstaaten wurde im Rahmen des SEStEG zwar diskutiert, aufgrund der nicht abschätzbaren Auswirkungen letztlich aber nicht umgesetzt. An den Grundlagen dieser gesetzgeberischen Einschätzung der Risiken für die öffentlichen Haushalte und für die Administrierbarkeit hat sich seitdem nichts geändert. Es ist weiterhin unklar, in welcher Dimension ein globalisiertes Umwandlungssteuerrecht Raum für Gestaltungen bietet, die zu endgültigen Steuerausfällen führen. Der Regierungsentwurf enthält zu den Aufkommenswirkungen der Maßnahme keine Angabe, obwohl beispielsweise im Bereich der Herausverschmelzung von Immobilienkapitalgesellschaften eine Entstrickungslücke bei der Gewerbesteuer besteht, sofern im Inland kein Gewerbebetrieb mehr verbleibt.

Die administrativen Schwierigkeiten insbesondere im Kontext von Drittstaatspaltungen trafen zunächst den Steuerpflichtigen, der die tatsächlichen Voraussetzungen für Teilbetriebe und die Zuordnung von Wirtschaftsgütern darstellen und nachweisen müsste. Ihn treffen erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflichten. Auf Seiten der deutschen Finanzbehörden stellt sich spiegelbildlich das Problem, wie bei Drittstaatssachverhalten das Vorliegen der Spaltungsvoraussetzungen überprüft werden kann. Für die Finanzbehörden erhöht sich zudem der Prüfungsaufwand, da bei der Beteiligung von Drittstaatskapitalgesellschaften stets zu verifizieren sein wird, ob ein nach ausländischem Recht vergleichbarer Vorgang vorliegt. Das gilt umso mehr, da das Gesellschafts- und Umwandlungsrecht weltweit nicht harmonisiert ist. Auch dieser erhöhte Prüfungsaufwand wird im Gesetzentwurf nicht beziffert.

Die Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts für Körperschaften stellt einen sehr weitreichenden Schritt dar. Eine gesetzgeberische Umsetzung sollte daher intensiv steuerfachlich vorbereitet werden, um die haushaltsmäßigen Auswirkungen und Folgerisiken sicher einschätzen zu können. Es bietet sich an, die Regelungen in den EU-Nachbarstaaten vergleichend heranzuziehen und eventuell praktische Erfahrungen mit den Steuerverwaltungen der EU-Nachbarstaaten zu berücksichtigen.

19. Zu Artikel 1 Nummer 8 Buchstabe a<sub>1</sub> – neu – (§ 34 Absatz 1a – neu – KStG)

Artikel 4 Nummer 4 (§ 57 Absatz 4 InvStG)

Artikel 9 (Inkrafttreten)

a) In Artikel 1 Nummer 8 ist nach Buchstabe a folgender Buchstabe a<sub>1</sub> einzufügen:

„a<sub>1</sub>) Nach Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:

„(1a) § 1a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2022 beginnen.““

b) In Artikel 4 Nummer 4 ist die Angabe „1. Januar 2022“ durch die Angabe „1. Januar 2023“ zu ersetzen.

c) Artikel 9 ist wie folgt zu fassen:

„Artikel 9

Inkrafttreten

(1) Dieses Gesetz tritt vorbehaltlich des Absatzes 2 am 1. Januar 2022 in Kraft.

(2) Artikel 2, 5, 7 und 8 treten am 1. Januar 2023 in Kraft.“

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Mit der Einführung eines Wahlrechts für die bislang zwingend transparent zu steuernden Personengesellschaften wird die Möglichkeit zum Wechsel in die intransparente Besteuerung geschaffen. Diese Änderung ist steuerfachlich nicht ausreichend vorbereitet. Für die Steuerverwaltungen in den Ländern ergibt sich ein

erheblicher organisatorischer Aufwand. Die optierenden Gesellschaften werden künftig im Körperschaftsteuerbezirk zu führen sein; die erforderlichen Organisationsanpassungen in den Finanzämtern sind noch nicht abzusehen.

Auch die Unternehmen und deren Berater werden zunächst die Folgen einer Optionsausübung prüfen und bewerten müssen. Insofern ergibt sich hier ein erhöhter Bedarf für eine Optionsberatung.

Zudem werden sich im Zusammenhang mit der Regelung Zweifels- und Anwendungsfragen stellen, die durch entsprechende Verwaltungsregelungen begleitet werden müssen.

Eine Verschiebung des erstmaligen Anwendungszeitpunkts der Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften um mindestens ein Jahr würde somit Unternehmen, deren Beratern und der Steuerverwaltung den nötigen zeitlichen Verlauf für die erforderlichen Maßnahmen gewähren.

Zu Buchstabe b und c:

Es handelt sich um Folgeänderungen aufgrund der Verschiebung des erstmaligen Anwendungszeitpunkt der Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften.

20. Zu Artikel 1 Nummer 8 Buchstabe e (§ 34 Absatz 6e KStG)

Der Bundesrat fordert, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob das im Zusammenhang mit der Ersetzung der Ausgleichspostenmethode durch die Einlagelösung vorgesehene Wahlrecht des Steuerpflichtigen zur Bildung einer Gewinnrücklage so ausgestaltet werden kann, dass es nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach besteht.

Begründung:

Nach der Übergangsregelung in § 34 Absatz 6e KStG erhöht sich das Einkommen des Organträgers, soweit ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus dem aktiven Ausgleichsposten und dem Buchwert der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft in der Steuerbilanz übersteigt. Nach dem Wortlaut des Gesetzentwurfs kann der Steuerpflichtige in Höhe dieses Betrags eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. Es sollte geprüft werden, ob dieses Wahlrecht im Interesse der Unternehmen so ausgestaltet werden kann, dass die Rücklage auch in Höhe eines geringeren Betrags, also bis zur Höhe der vorgenannten Rechengröße ermöglicht wird.

21. Zu Artikel 5 allgemein

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob folgerichtig zu der in § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG vorgesehenen Änderung der Begrifflichkeit „Genossenschaften“ weitere Änderungen des EStG erforderlich sind.

Begründung:

Zumindest in § 13 Absatz 6 EStG und in der Anlage zu § 43b EStG wird ebenfalls der Begriff der „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ verwendet.

22. Zum Gesetzentwurf allgemein

Der Gesetzentwurf führt in Artikel 1 den Begriff der optierenden Gesellschaft ein. In den weiteren Artikeln wird dieser Begriff aufgegriffen und in verschiedenen Vorschriften mit den für Körperschaften beziehungsweise Kapitalgesellschaften anwendbaren Rechtsfolgen verknüpft.

Der Bundesrat fordert, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Anpassung hinsichtlich des Begriffs der optierenden Gesellschaft folgerichtig in allen betroffenen Vorschriften vorzusehen, beispielsweise bei der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. des Außensteuergesetzes.

Begründung:

Nach der Intention des Gesetzentwurfs soll eine nach § 1a KStG optierende Gesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden. Dies soll auch für andere Steuergesetze gelten. Beispielsweise wird dies in Artikel 2 für die Gewerbesteuer ausdrücklich geregelt, in Artikel 5 wird zur Einkommensteuer eine gesonderte Regelung für Gesellschaftsanteile getroffen.

Der Begriff der Kapitalgesellschaft und/oder Körperschaft taucht aber an vielfältigen Stellen im Steuerrecht auf, die der Gesetzentwurf nicht vollumfänglich erfasst. Beispielsweise ist auch die Hinzurechnungsbesteuerung nur bei bestimmten Steuerpflichtigen im Sinne des KStG vorgesehen. Eine ausdrückliche Einbeziehung der optierenden Gesellschaft sieht der Gesetzentwurf hier jedoch bisher nicht vor.

23. Zu Artikel 5 allgemein

Der Gesetzentwurf führt in Artikel 1 den Begriff der optierenden Gesellschaft ein. In den weiteren Artikeln wird dieser Begriff aufgegriffen und in verschiedenen Vorschriften mit den für Körperschaften bzw. Kapitalgesellschaften anwendbaren Rechtsfolgen verknüpft. Gleichzeitig sollen der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung als Formwechsel im Sinne des § 1 Absatz 3 Nummer 3 des Umwandlungssteuergesetzes gelten und die daran anknüpfenden ertragsteuerlichen Regelungen Anwendung finden (vgl. Begründung zu § 1a Absatz 2 Satz 1 und 2 KStG, Seite 19 f. des Gesetzentwurfs).

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob eine Anpassung hinsichtlich des Begriffs der optierenden Gesellschaft folgerichtig in weiteren Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfolgen muss, beispielsweise bei den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften in § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e EStG. Gleichzeitig bittet der Bundesrat zu prüfen, ob Vorschriften des EStG an die Fiktion des Formwechsels nach § 1a Absatz 2 Satz 1 und 2 KStG anzupassen sind, beispielsweise § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b Satz 2 EStG und § 34a Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 EStG.

Begründung:

Nach der Intention des Gesetzentwurfs soll eine nach § 1a KStG optierende Gesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden. Dies soll auch für andere Steuergesetze gelten. In Artikel 5 wird zur Einkommensteuer teilweise eine gesonderte Regelung für Gesellschaftsanteile getroffen. Der Begriff der Kapitalgesellschaft und/oder Körperschaft ist aber an weiteren Stellen im EStG enthalten, die der Gesetzentwurf nicht vollumfänglich erfasst. Eine ausdrückliche Einbeziehung der optierenden Gesellschaft sieht der Gesetzentwurf beispielsweise bei den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften nicht vor.

Nach dem Gesetzentwurf gilt der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung als Formwechsel. Nach der Begründung zum Gesetzentwurf sollen diejenigen ertragsteuerlichen Regelungen, die bestimmte Rechtsfolgen im Fall eines Formwechsels vorsehen, auch für den Fall des Übergangs zur Körperschaftsbesteuerung Anwendung finden. Dies sollte aus Gründen der Rechtsklarheit nicht nur in der Gesetzesbegründung, sondern auch in den betroffenen Vorschriften des EStG nachvollzogen werden.

24. Zu Artikel 8 Nummer 2 Buchstabe b (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 5 ErbStG)

In Artikel 8 ist Nummer 2 Buchstabe b wie folgt zu fassen:

„b) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) <... wie Vorlage ...>

bb) In Nummer 5 Satz 5 werden die Wörter „§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder des § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes“ durch die Wörter „§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, des § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes oder des § 1a Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes“ ersetzt.“

Begründung:

Beim Finanzmitteltest für die Ermittlung des begünstigten Unternehmensvermögens werden die Finanzmittel um 15 Prozent des Wertes des Betriebs gekürzt (Sockelbetrag, § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG). Der

Abzug des Sockelbetrags setzt voraus, dass der Hauptzweck der Tätigkeit des Unternehmens oder nachgeordneter Gesellschaften eine land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder selbständige Tätigkeit ist (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG). Nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 5 ErbStG ist diese Voraussetzung u. a. erfüllt, wenn die Tätigkeit durch eine Gesellschaft i. S. v. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 EStG ausgeübt wird. Eine Gesellschaft, die nach § 1a KStG zur Körperschaftsteuer optiert, ist mit Gesellschaften i. S. v. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 EStG gleichzustellen.

## Gegenäußerung der Bundesregierung

Die Bundesregierung äußert sich zur Stellungnahme des Bundesrates wie folgt:

### Zu Ziffer 1 Zum Gesetzentwurf allgemein

Die Bundesregierung nimmt die Ausführungen des Bundesrates zur Kenntnis.

Die seitens des Bundesrates geäußerten grundsätzlichen Bedenken hinsichtlich der Praxistauglichkeit der Option zur Körperschaftsteuer werden von der Bundesregierung nicht geteilt. Die Option ist ausgewogen ausgestaltet und verfolgt eine klare Linie, indem die bereits heute für den tatsächlichen Formwechsel und die Besteuerung von Kapitalgesellschaften geltenden ertragsteuerlichen Regelungen so weit wie möglich auf die Option angewendet werden. Dies dient nicht nur der Rechtssicherheit, indem auf bekannte Grundsätze zurückgegriffen werden kann, sondern vermeidet auch zusätzliche Komplexität, die durch Sonderregelungen allein für die Option zur Körperschaftsteuer zwangsläufig entstehen würde. Gleichwohl sieht auch die Bundesregierung im Detail noch Anpassungsbedarf am Gesetzentwurf, der im Rahmen des parlamentarischen Verfahrens aufgegriffen werden kann. Davon unabhängig wird die Bundesregierung die Anwendung der neuen Regelungen in der Praxis im Blick haben.

### Zu Ziffer 2 Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 1 Satz 2 und Absatz 4 KStG)

Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen.

In die Prüfung einbezogen wird auch die Frage, ob und ggf. wie insbesondere neugegründeten Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften eine Optionsausübung von Beginn an ermöglicht werden kann.

### Zu Ziffer 3 Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 1 Satz 2a – neu –, Absatz 4 Satz 3 KStG)

Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen.

### Zu Ziffer 4 Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 1 Satz 2a – neu –, Absatz 4 Satz 3a – neu – KStG)

Die Bundesregierung lehnt den Vorschlag ab.

Das Grundkonzept der Option zur Körperschaftsteuer orientiert sich an einem weitgehenden Gleichlauf mit einem tatsächlichen Formwechsel in einer Kapitalgesellschaft. Auch dieser ist ebenso wie der Formwechsel zurück in eine Personengesellschaft ohne Bindungsfrist möglich. Eine Bindungsfrist für die Option würde zudem zu Verwerfungen in den Fällen führen, in denen die Rückoption kraft Gesetzes angeordnet wird (z. B. Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters, sonstiger Wegfall der persönlichen Voraussetzungen für die Option zur Körperschaftsteuer). Auch ist zu beachten, dass die umwandlungssteuerlichen Fristen (z. B. nach § 22 UmwStG) auch bei der Option und Rückoption zu beachten sind. Die Bundesregierung geht daher davon aus, dass die Option in der Regel dauerhaft oder zumindest über einen längeren Zeitraum ausgeübt wird.

### Zu Ziffer 5 Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 2 KStG)

Die Bundesregierung wird der Bitte um Prüfung nachkommen.

### Zu Ziffer 6 Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 3 Satz 2 bis 4 KStG)

#### Artikel 5 allgemein

Die Bundesregierung lehnt den Vorschlag ab.

Ob die den Gesellschafter betreffenden Rechtsfolgen im Körperschaftsteuergesetz oder im Einkommensteuergesetz geregelt werden, ist eine rein gesetzestechnische Frage ohne materiellen Unterschied. Die Regelung der Option als Paket allein in § 1a KStG dient in erster Linie der Anwenderfreundlichkeit. Die Formulierungen in § 1a Absatz 3 Satz 2 KStG-E, der – ebenso wie § 1a Absatz 3 Satz 1 KStG-E – ausschließlich der Klarstellung dessen dient, was sich bereits aus § 1a Absatz 1 Satz 1 KStG-E ergibt, lehnen sich an § 15 Absatz 1 Nummer 2 EStG an, die für die Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer maßgebliche Norm. Durch das Wort „insbesondere“ ist zudem eindeutig geregelt, dass es sich bei § 1a Absatz 3 Satz 2 KStG-E um keinen abschließenden Katalog handelt. Daher wird ein Abweichen von den Tatbestandsmerkmalen

des § 15 Absatz 1 Nummer 2 EStG durch die vorgeschlagenen Ergänzungen nicht befürwortet, da dies zum einen nicht notwendig erscheint und zudem ggf. auch klarstellende Folgeänderungen in § 15 Absatz 1 Nummer 2 EStG erforderlich würden (vgl. zu § 17 EStG auch Ziffer 22 und 23).

Zu Ziffer 7 Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 3 Satz 7 KStG)  
Artikel 5 allgemein

Die Bundesregierung lehnt den Vorschlag entsprechend den Ausführungen zu Ziffer 6 ab.

Zu Ziffer 8 Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 4 Satz 6 KStG)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag zu. Zudem sollte auch § 1a Absatz 4 Satz 5 KStG-E entsprechend klarer gefasst werden.

Zu Ziffer 9 Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a Absatz 4 KStG)

Die Bundesregierung lehnt den Vorschlag ab.

Hinsichtlich der Ergänzungsbilanzen entspricht die Rechtslage derjenigen, die für einen echten Formwechsel gilt. Eine Sonderregelung ist nicht erforderlich. Die Rückoption gilt nach § 1a Absatz 4 KStG als Formwechsel nach § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 UmwStG.

Zu Ziffer 10 Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a KStG)

Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen.

Zu Ziffer 11 Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 1a KStG)

Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen.

Zu Ziffer 12 Zu Artikel 1 allgemein

Die Bundesregierung ist der Bitte um Prüfung nachgekommen und sieht keinen Regelungsbedarf.

Die Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft wird trotz der Option zur Körperschaftsteuer zivilrechtlich und gesellschaftsrechtlich nicht zu einer juristischen Person. Insbesondere handelt sie im Besteuerungsverfahren durch ihre gesetzlichen Vertreter bzw. durch ihre Gesellschafter (§ 34 AO). Bei der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuer ist eine Personengesellschaft schon heute Steuerschuldnerin und damit Inhaltsadressatin des Steuerbescheids oder Steuermessbescheids; vgl. Nr. 2.4.1 ff. des AEAO zu § 122. Optiert eine Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft zur Körperschaftsteuer, gilt hier nichts Anderes.

Zu Ziffer 13 Zu Artikel 1 allgemein

Die Bundesregierung wird der Prüfbitte nachkommen, weist aber darauf hin, dass die Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenz für die Kirchensteuer bei den Ländern liegt.

Zu Ziffer 14 Zu Artikel 1 und Artikel 6 allgemein

Die Bundesregierung wird der Bitte um Prüfung nachkommen.

Zu Ziffer 15 Zu Artikel 1 und Artikel 6 allgemein

Die Bundesregierung wird der Bitte um Prüfung nachkommen.

Zu Ziffer 16 Zu Artikel 1 und Artikel 6 allgemein

Die Bundesregierung wird der Bitte um Prüfung nachkommen.

Zu Ziffer 17 Zu Artikel 1 Nummer 5 (§ 12 Absatz 2 und 3 KStG)  
Artikel 3 Nummer 1 (§ 1 UmwStG)

Die Bundesregierung lehnt den Vorschlag ab.

Das Erfordernis eines Informationsaustauschs in Steuersachen entsprechend dem OECD-Mindeststandard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch (früher: sog. „große Auskunftsklausel“) besteht auch nicht in den heute schon globalisierten Regelungen § 24 UmwStG (Einbringung in eine Personengesellschaft) und § 12 Absatz 2 KStG (Verschmelzung von Drittstaatskörperschaften). Gleiches gilt auch für die bereits in § 8 Nummer 10 AStG enthaltene Globalisierung des Umwandlungssteuergesetzes. Insoweit erscheint die vorgeschlagene Einschränkung nicht folgerichtig. Die von der Regelung erfassten Umwandlungen sind auch nicht mit den Sachverhalten vergleichbar, die Gegenstand des Entwurfs eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze sind, da im Fall der Umwandlung Informationsdefizite grundsätzlich zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen.

Zu Ziffer 18 Zu Artikel 1 Nummer 5 (§ 12 Absatz 2 und 3 KStG)  
Artikel 3 Nummer 1 (§ 1 UmwStG)

Die Bundesregierung lehnt den Vorschlag ab.

Die im SEStEG gegen eine Globalisierung vorgetragenen Bedenken gegen die Erweiterung auf Drittstaaten-Spaltungen haben sich in den letzten 15 Jahren bzgl. der EU/EWR-Spaltungen nicht bestätigt. Seitens der Länder wurden insoweit bislang keine konkreten Bedenken und Gestaltungen oder Änderungsvorschläge hinsichtlich der bestehenden Regelungen vorgebracht. Darüber hinaus sind Umwandlungen seit dem SEStEG für Zwecke des AStG globalisiert. Es bestehen keine sachlich nachvollziehbaren Gründe, die Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes bei Drittstaatsgesellschaften weiterhin davon abhängig zu machen, ob ein Inländer direkt oder über eine ausländische Zwischengesellschaft an einer umgewandelten Gesellschaft beteiligt ist.

Zu Ziffer 19 Zu Artikel 1 Nummer 8 Buchstabe a1 – neu – (§ 34 Absatz 1a – neu – KStG)  
Artikel 4 Nummer 4 (§ 57 Absatz 4 InvStG)  
Artikel 9 (Inkrafttreten)

Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen.

Zu Ziffer 20 Zu Artikel 1 Nummer 8 Buchstabe e (§ 34 Absatz 6e KStG)

Die Bundesregierung wird der Bitte um Prüfung nachkommen.

Zu Ziffer 21 Zu Artikel 5 allgemein

Die Bundesregierung wird der Bitte um Prüfung nachkommen.

Zu Ziffer 22 Zum Gesetzentwurf allgemein

Die Bundesregierung lehnt den Vorschlag ab.

Die nach § 1a KStG-E zur Körperschaftsteuer optierende Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft ist nach § 1a Absatz 1 Satz 1 KStG-E für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen und nach § 2 Absatz 8 GewStG-E auch für Zwecke der Gewerbesteuer wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln. Da alle Kapitalgesellschaften auch Körperschaften sind, ist eine zusätzliche Nennung des Begriffs „optierende Gesellschaft“ in ertragsteuerlichen Regelungen (zu denen auch das Außensteuergesetz gehört), die sich auf „Kapitalgesellschaften“ oder „Körperschaften“ beziehen, gerade nicht erforderlich. Davon abzugrenzen ist § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG, der lautet: „Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien, Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist, aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, ...“. Es erscheint nicht vollständig ausgeschlossen, dass aufgrund der ausdrücklichen Nennung bestimmter Bezüge möglicherweise auch die Auffassung vertreten werden könnte, Bezüge aus anderen Gesellschaften als einer Aktiengesellschaft oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung – was die optierende Gesellschaft trotz Option jeweils nicht ist – wären von der Regelung nicht erfasst. Folglich wurde rein aus Grün-

den der Rechtssicherheit eine entsprechende Klarstellung in § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG aufgenommen. Entsprechendes gilt für § 17 Absatz 1 Satz 3 EStG.

Zu Ziffer 23 Zu Artikel 5 allgemein

Die Bundesregierung sieht von einer Prüfung aus den zu Ziffer 22 genannten Gründen ab. Die dortigen Ausführungen gelten für die Fiktion des Formwechsels entsprechend.

Zu Ziffer 24 Zu Artikel 8 Nummer 2 Buchstabe b (§13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 5 ErbStG)

Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen.



