

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Frau
Katja Hessel, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

**E-Mail: katja.hessel@bundestag.de
finanzausschuss@bundestag.de**



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Fi/We
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

30. April 2021

Geszentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts“, BT-Drucksache 19/28656

Sehr geehrte Frau Hessel,

wir bedanken uns für die Einladung zur öffentlichen Anhörung zum oben genannten Gesetz-entwurf, die wir leider aufgrund von Terminkollisionen nicht wahrnehmen können. Unsere schriftliche Stellungnahme zum Entwurf finden Sie angefügt.

Kernstück des Gesetzes ist die Einführung einer Optionsmöglichkeit für Personengesellschaften, sich nach den Regeln des Körperschaftsteuergesetzes besteuern zu lassen. Ein zentrales Problem beim Übergang von der transparenten Besteuerung einer Personengesellschaft hin zum Trennungsprinzip bei der Kapitalgesellschaft bildet stets die Behandlung des Sonderbetriebsvermögens. Bei Ausübung der Option sollen nun die für den Formwechsel einer Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft geltenden Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes (§§ 1 und 25 UmwStG) grundsätzlich entsprechend Anwendung finden. Soweit diese Normen Hindernisse für den Formwechsel enthalten, die Personengesellschaften bisher von einer Rechtsformänderung abgehalten haben, werden diese für die Option fortgeschrieben. Wir gehen daher davon aus, dass die Option tatsächlich nicht in vielen Fällen Anwendung finden wird.

Zu bedauern ist, dass die ebenfalls seit langem erwartete Überarbeitung der Thesaurierungs-begünstigung des § 34a EStG nicht zeitgleich erfolgt. Sie sollte unbedingt in der neuen Legis-laturperiode frühzeitig wieder aufgegriffen werden. Spätestens dann wäre auch zu überden-ken, ob für eine bestehende Thesaurierungsrücklage die Vollversteuerung bei der Optionsaus-übung vermieden werden kann. Die derzeit vorgesehene Regelung stellt neben der bereits an-gesprochenen Problematik des Sonderbetriebsvermögens eine weitere deutliche Bremse für die Ausübung der Option dar.

Wir nehmen die Gelegenheit wahr, noch einen weiteren Punkt anzusprechen, der aus unserer Sicht noch in dieser Legislaturperiode umgesetzt werden sollte. Es handelt sich um eine Än-derung des Steuerberatungsgesetzes und die Durchführungsverordnung mit dem Ziel, die Ba-sis für einen neuen von den Steuerberaterkammern verliehenen Sachkundenachweis



„Sachkundige/r für Sanierung und Restrukturierung“ zu schaffen. Einzelheiten dazu finden Sie in unserer Stellungnahme.

Abschließend weisen wir darauf hin, dass auch nach der Umsetzung der begrüßenswerten Änderungen durch das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz weiterer Reformbedarf bei der Unternehmensbesteuerung besteht, wenn Deutschland als Wirtschaftsstandort attraktiv bleiben soll. Um die Überwindung der Krise zu unterstützen, wären insbesondere neue Ansätze in der Behandlung von Verlusten, darunter vor allem eine Verlängerung des Rücktragszeitraums auf drei Jahre, dringend erforderlich.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer
Referatsleiterin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer zum
Gesetzentwurf der Bundesregierung
zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
BT-Drucksache 19/28656**

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

30. April 2021

Artikel 1: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Zu Nr. 3:

§ 1a (neu) KStG-E – Option zur Körperschaftbesteuerung

Zu Absatz 1, Satz 1

Antragsberechtigt sind Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, die auch für einen Formwechsel nach § 25 UmwStG in Betracht kommen, nicht aber die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts (GbR). In der Begründung zum Regierungsentwurf wird bereits darauf hingewiesen, dass sich bei Verabschiedung des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) hier ein Anpassungsbedarf ergibt. Dabei sollte u. E. erwogen werden, die Optionsmöglichkeit nicht nur für eingetragene GbR's zuzulassen. Gemäß Gesetzesbegründung sollen sich die vielen kleinen GbR's sowie Gemeinschaften (wie die Erbgemeinschaft) nicht mit den teilweise komplexen und ggf. beratungsintensiven steuerlichen Alternativen auseinandersetzen müssen. Eine Pflicht dazu bestünde aber u. E. auch dann nicht, wenn man diesen Gesellschaften die Möglichkeit für eine Option beließe.

Infolge der Ausübung der Option wird die Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen materiell-rechtlich und verfahrensrechtlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. Mit Blick auf die Buchführungspflicht der optierenden Gesellschaft (siehe dazu auch unten zu Absatz 3) stellt sich die Frage, ob die handelsrechtliche Buchführungspflicht nach § 238 HGB, der die Personenhandelsgesellschaft weiterhin unterliegt, ausreicht, um für die im Steuerrecht materiell-rechtlich als Kapitalgesellschaft zu behandelnde optierende Gesellschaft eine abgeleitete Buchführungspflicht (vgl. § 140 AO) festzustellen. Oder ob sich für die optierende Gesellschaft (mangels eines tatsächlichen Pendantes als Kapitalgesellschaft im Handelsrecht) „lediglich“ eine originäre Buchführungspflicht aus § 141 AO ergibt. Die Gesetzesbegründung enthält hierzu keine Ausführungen, vielmehr schreibt sie als Gewinnermittlung den Bestandsvergleich vor „unabhängig davon, ob handels- und gesellschaftsrechtlich eine Buchführungspflicht besteht.

Zu Absatz 1, Satz 2

Die Option erfolgt durch unwiderruflichen Antrag, der vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen ist, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll. Eine Rückwirkung wie im Umwandlungssteuerrecht soll es nicht geben, um keine Gestaltungsmöglichkeiten zu eröffnen. Welche Gestaltungsmöglichkeiten hier gemeint sein könnten, ist nicht ersichtlich. Eine Entscheidung über die Option wird voraussichtlich mit hinreichender Sicherheit nur auf der Basis eines Jahresabschlusses getroffen werden können. Wenn der Jahresabschluss aber vorliegt, kann die Option nicht mehr für Steuersparzwecke genutzt werden. Eine Rückwirkung sollte deshalb auch bei der Option möglich sein.

Es besteht zudem kein Grund, warum der Antrag nur ohne Widerrufsrecht gestellt werden kann. Ein Widerruf sollte zumindest bis vor Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt werden können, ab dem die Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz erfolgen soll. Anderenfalls könnte es bei einem Gesellschafterwechsel nach Optionsausübung dazu kommen, dass der neu hinzugetretene Gesellschafter die Entscheidung nicht mitträgt und u. U. die notwendigen Mehrheitserfordernisse zwar zum Zeitpunkt der Antragstellung vorgelegen haben, dies aber zum Zeitpunkt des steuerlichen Regimewechsels nicht mehr der Fall ist.

Zu Absatz 1, Satz 3

Auch ausländische Personengesellschaften sind grundsätzlich antragsbefugt. Dies gilt nach Satz 3 Nr. 2 nur dann nicht, wenn die Gesellschaft nach Ausübung der Option in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt. Nicht ganz klar ist, ob auch beschränkt steuerpflichtige Personengesellschaften die Option ausüben können. Zumindest Personengesellschaften mit Sitz in der EU und im EWR müssten nach unserem Verständnis aber optieren können. Es sollte in jedem Fall eine Klarstellung in § 2 KStG aufgenommen werden.

Zu Absatz 2

Bei Ausübung der Option sollen die für den Formwechsel einer Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft geltenden Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes (§§ 1 und 25 UmwStG) grundsätzlich entsprechend Anwendung finden. Die Begründung zum Gesetzentwurf verweist darauf, es könnten „Nebenvereinbarungen“ im Hinblick auf funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters der formwechselnden Gesellschaft erforderlich werden, da deren Zurückbehaltung eine Einbringung zu Werten unterhalb des gemeinen Werts nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ausschließen würde. Um zur Körperschaftsteuer optierende Gesellschaften und tatsächlich formwechselnde Gesellschaften insoweit gleich zu behandeln, dürfen auch im Fall der Optionsausübung nach § 1a KStG keine funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden, sofern der Übergang steuerneutral erfolgen soll.

Wenn steuerlich eine exakte Gleichbehandlung von Formwechsel und Option gelten soll, stellt sich aus unserer Sicht allerdings die Frage, warum die Option überhaupt nötig ist. In allen Fällen, in denen bisher die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft aufgrund der Problematik des Sonderbetriebsvermögens unterbleibt, wird es auch keine Option geben können. Damit wird ihre Einsatzmöglichkeit spürbar eingeschränkt. Die Option ausüben werden voraussichtlich nur solche Personenhandelsgesellschaften, die bisher aus außersteuerlichen Gründen (z. B. Publizitätspflichten) nicht den Vorschriften für Kapitalgesellschaften unterliegen wollten. Erleichterungen für den breiten kleineren Mittelstand bietet die Option demgegenüber nicht.

Zu Absatz 3

Nach Absatz 3 Satz 6 kann eine optierende Gesellschaft keine Einnahmen-Überschussrechnung anwenden, sondern muss ggf. zur Gewinnermittlung nach Bestandsvergleich übergehen. Offen ist, ob der optierenden Gesellschaft beim Bestandsvergleich beide der in § 60 Abs. 2 EStDV genannten Möglichkeiten zur Verfügung stehen.

Mit Blick auf eine (angenommene) derivative Buchführungspflicht und die in § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV genannte Überleitungsrechnung stellt sich die Frage, ob die optierende Gesellschaft in der Überleitungsrechnung künftig eine Anpassung der Handelsbilanz, die den Vorgaben der Personenhandelsgesellschaft folgt, auf die den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (Steuerbilanz einer Kapitalgesellschaft) vornehmen kann. Eine solche Überleitung würde zwar eine Finanzbuchführung ausschließlich nach handelsrechtlichen Vorgaben für eine Personenhandelsgesellschaft ermöglichen, würde aber gleichzeitig praktische Widersprüche in der unterjährigen steuerlichen Behandlung bei der Verbuchung bestimmter Geschäftsvorfälle nach sich ziehen: Eine Personenhandelsgesellschaft, die monatlich Zinsen für Gesellschafterdarlehen zahlt würde diese bspw. gemäß der getroffenen Vereinbarung handelsrechtlich unterjährig als Gewinnvorab buchen. Wie wären diese unterjährigen Buchungen aus steuerlicher Sicht bei der optierenden Gesellschaft einzustufen?

Eine Klarstellung, ob die optierende Gesellschaft von § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV Gebrauch machen kann, sehen wir gerade auch mit Blick auf mögliche Zweifelsfragen im Rahmen der E-Bilanz-Übermittlung und künftiger Betriebsprüfungen als dringend geboten an. Andernfalls bliebe der optierenden Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen nur die Alternative einer (originären) steuerlichen Buchführung, aus der heraus direkt eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (Steuerbilanz; vgl. § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV) erstellt wird. Das wäre dann ein eigenständiges, zweites Rechenwerk, das neben die handelsrechtliche Buchführung (§ 238 HGB) und den handelsrechtlichen Jahresabschluss nach § 242 HGB träte. Eine solche Lösung würde deutlich steigende Kosten der Finanzbuchführung nach sich ziehen.

Zu Absatz 4

Nach Absatz 4 Satz 1 kann eine Gesellschaft auch eine Rückoption ausüben, um steuerlich wieder in das Transparenzregime zurückzukehren. Dafür ist im Gesetz keine zeitliche Bindung vorgesehen. Faktisch ergibt sich aber eine siebenjährige Bindungsfrist daraus, dass für die Besteuerung der Gesellschafter/Anteilseigner § 22 UmwStG zu beachten ist. Eine Rückoption innerhalb von 7 Jahren würde daher einen Sperrfristverstoß darstellen, der zu einer zumindest teilweisen rückwirkenden Aufdeckung der stillen Reserven führt.

Um die Flexibilität für die optierende Gesellschaft nicht zu stark einzuschränken, plädieren wir für eine gesetzliche Klarstellung, nach der die Ausübung der Rückoption allein für sich genommen kein schädliches Ereignis i. S. d § 22 UmwStG darstellt.

Zu Nr. 4:

§ 8b Abs. 3 KStG-E – Behandlung von Währungskursverlusten

Ausweislich des neu eingefügten Satzes 6 gelten Währungskursverluste nicht als Gewinnminderungen i. S. d. Sätze 4 und 5, die bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen sind.

Betroffen sind Gewinnminderungen aus Währungspreisschwankungen im Zusammenhang mit Darlehen, die ein mit mehr als 25 % beteiligter Gesellschafter der Gesellschaft gewährt hat. Gewinne aus Währungsschwankungen waren demgegenüber zu versteuern. Durch die Gesetzesänderungen kommt es nunmehr zu einer gleichlaufenden steuerlichen Behandlung von Währungskursverlusten und -gewinnen, was wir ausdrücklich begrüßen.

Die Neuregelung soll nach § 34 Abs. 5 Satz 1 KStG-E erstmals für Gewinnminderungen anwendbar sein, die nach dem 31. Dezember 2021 eintreten. Wir regen an, diese Änderung bereits für das Jahr 2020 anzuwenden.

Zu Nr. 6:

§ 14 Abs. 4 KStG-E – Einlagelösung für organschaftliche Mehr- und Minderabführungen

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf soll ein Wechsel von der – lt. Gesetzesbegründung komplizierten – bisherigen Behandlung von Mehr- und Minderabführungen durch Bildung steuerlicher (organschaftlicher) Ausgleichsposten (bisheriger § 14 Abs. 4 KStG) zu einer – lt. Gesetzesbegründung einfacheren – „Einlagelösung“ vollzogen werden.

Sinn und Zweck des bisherigen Konzepts der Ausgleichsposten liegen darin, eine doppelte bzw. nochmalige Besteuerung des in organschaftlicher Zeit erzielten Einkommens der Organgesellschaft (aktive Ausgleichsposten) und eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten bzw. die Nichtbesteuerung von in der Organschaft erzielten Vermögensmehrungen der Organgesellschaft (passive Ausgleichsposten) zu verhindern.

Das Konzept der Ausgleichsposten wurde Anfang der 1960er Jahre von der Finanzverwaltung entwickelt und seitdem angewendet. Eine gesetzliche Grundlage hat es seit dem Jahressteuergesetz 2008, in welches auf Empfehlung des Finanzausschusses entsprechende Regelungen insbesondere in § 14 Abs. 4 KStG aufgenommen wurden. Eine Formulierungshilfe des BMF, welche schon damals den Wechsel zu einer Einlagelösung vorsah, hatte sich der Finanzausschuss in seinem Bericht und seinen Beschlussempfehlungen seinerzeit nicht zu Eigen gemacht.

Begründet wird der Übergang zur Einlagenlösung allein mit einer geringeren Komplexität. Offen bleibt hier allerdings, worin die Komplexitätsreduktion bestehen soll. Denn unverändert zu beantworten bleibt stets die in Einzelfällen strittige Frage, ob eine Mehr- oder Minderabführung in vororganschaftlicher Zeit verursacht ist und damit dem Regime des § 14 Abs. 3 KStG

(Gewinnausschüttung oder Einlage) unterliegt, oder in organschaftlicher Zeit verursacht ist und das Regime des § 14 Abs. 4 KStG (bei Umsetzung der Einlagelösung dann Einlagenrückgewähr oder Einlage) zur Anwendung kommt. Auch ist zweifelhaft, ob ein wirklicher Vereinfachungseffekt dadurch erzielt wird, Konsequenzen aus Mehr-/Minderabführungen beim Organträger nicht mehr in separat neben dem Beteiligungsbuchwert zu führenden Ausgleichsposten, sondern im Wege der Erfassung von Erhöhungen/Minderungen des Beteiligungsbuchwerts selbst aufzuzeichnen.

Selbst wenn hinreichende Gründe dafür gesehen werden sollten, das Konzept der Ausgleichsposten nach 60-jähriger Praxis aufzugeben, sollte eine solche Maßnahme nicht übereilt erfolgen. Da eine Reform keinen zwingenden Sachzusammenhang zum übrigen Inhalt des Gesetzentwurfs aufweist, sollte sie im Zweifel in die nächste Legislaturperiode verschoben werden. Zu klären wären in diesem Zusammenhang u. a. folgende Fragen.

a) Auswirkung auf den Beteiligungsbuchwert

Während organschaftliche Ausgleichsposten nur in Höhe des Betrags der Mehr- oder Minderabführung zu bilden sind, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht, soll die nun in § 14 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStG-E vorgesehene Erhöhung (Einlage) oder Minderung (Einlagenrückgewähr) des steuerbilanziellen Beteiligungsbuchwerts auch bei einer 100 % unterschreitenden Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft offenbar stets in voller Höhe der Mehr-/Minderabführung erfolgen.

Will man einen solchen Paradigmenwechsel vollziehen, muss aber sichergestellt werden, dass nicht bereits im idealtypischen Grundfall ein Sachverhalt nur deshalb Einkommen generiert, weil er unter dem Regime des bisherigen § 14 Abs. 4 KStG begonnen und im Geltungsbereich des geplanten neuen § 14 Abs. 4 KStG-E geendet hat. Wenn an der vorgesehenen künftigen Irrelevanz der Beteiligungsquote festgehalten werden soll, lassen sich Friktionen nur vermeiden, wenn am 31. Dezember 2021 bestehende aktive und passive Ausgleichsposten vor einer „Umbuchung“ auf den Beteiligungsbuchwert zunächst auf eine Beteiligungsquote von 100 % „hochgerechnet“ werden und dann in dieser Höhe Anpassungen am Beteiligungsbuchwert erfolgen.

b) Besteuerungsfolge bei Einlagenrückgewähr über den Beteiligungsbuchwert hinaus?

Während sich Besteuerungsfolgen aus den als Einlagen zu behandelnden Minderabführungen und den als Einlagenrückgewähr geltenden Mehrabführungen im Regelfall erst im Rahmen eines späteren Gewinns aus der Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft durch den bei dessen Ermittlung in Abzug zu bringenden Beteiligungsbuchwert ergeben, bleiben die Besteuerungsgrundlagen für den Fall unklar, in dem eine Mehrabführung und die daraus auf Ebene des Organträgers zu berücksichtigende Einlagenrückgewähr den Beteiligungsbuchwert übersteigt.

- Denkbar erscheint zum einen, einen negativen Beteiligungsbuchwert zuzulassen, so dass sich die Mehrabführung/Einlagenrückgewähr auch in dieser Konstellation erst bei tatsächlicher Veräußerung der Beteiligung (durch einen entsprechend höheren Veräußerungsgewinn) auswirken würde. Dies wäre u. E. gerechtfertigt, weil zum einen nicht nachvollziehbar ist, warum eine vorübergehende Abweichung zwischen Gewinnabführung und Einkommenszurechnung beim Organträger einen Realisationsvorgang auslösen sollte, und zum anderen auf Ebene der Organgesellschaft auch die Wertung einer Mehrabführung als Einlagenrückgewähr ausdrücklich (und anders als die echte Einlagenrückgewähr) nicht von einem ausreichenden Bestand an Einlagekonto abhängen soll (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG-E).
- Denkbar erscheint jedoch ebenfalls, insbesondere angesichts der gesetzgeberischen Wertungen in der Übergangsregelung des § 34 Abs. 6e Satz 9-10 KStG-E, dass der Gesetzgeber auch im Rahmen des § 14 Abs. 4 Satz 2 KStR-E in Höhe des den Beteiligungsbuchwert übersteigenden Teils einer Einlagenrückgewähr von einem Beteiligungsertrag ausgehen will, der unter Anwendung von § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG einer sofortigen Besteuerung unterliegen soll.

Auf jeden Fall bedarf es der eindeutigen Regelung der Besteuerungsfolgen einer den Beteiligungsbuchwert übersteigenden, als Einlagenrückgewähr geltenden Mehrabführung. Will der Gesetzgeber insoweit von einem sofortigen Ertrag ausgehen, bedürfte es aus Gründen der Rechtssicherheit einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung der Behandlung als Gewinn aus der Veräußerung der Organbeteiligung und der Anwendung von § 8b Abs. 2, 3 KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG. Die Frage, ob § 8b Abs. 2 KStG zur Aufwendung kommt, soweit eine Einlagenrückgewähr über den Beteiligungsbuchwert hinaus erfolgt, wird zwar von der Finanzverwaltung bejaht (BMF vom 28. April 2003, BStBl. I 2003, 292, Tz. 6), wurde von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bisher aber ausdrücklich offengelassen (BFH I R 116/08, BStBl. II 2011, 898, zu II.2).

c) Regelungen für den Fall der mittelbaren Organschaft

Im Kontext des § 14 Abs. 3 KStG ist unklar, welche Rechtsfolgen die Vorschrift im Fall einer mittelbaren Organschaft entfaltet, bei welcher der Organträger nur mittelbar an der Organgesellschaft beteiligt ist und infolgedessen in seiner Steuerbilanz einen Beteiligungsbuchwert nur für die zwischengeschaltete Gesellschaft aufweist. Fraglich ist, ob § 14 Abs. 3 KStG eine ausreichende Rechtsgrundlage dafür bietet, im Falle von vororganschaftlich verursachten Mehr- bzw. Minderabführungen der Organgesellschaft an den Organträger von Gewinnausschüttungen und Einlagen entlang der Beteiligungskette und damit unter Einbeziehung der in die Organschaft nicht involvierten zwischengeschalteten Gesellschaft anzunehmen oder nicht.

Bei der geplanten Umstellung des § 14 Abs. 4 KStG-E würde sich analog die Frage stellen, ob eine in organschaftlicher Zeit verursachte Mehrabführung im Fall der mittelbaren Organschaft eine Einlagenrückgewähr durch die Beteiligungskette (d. h. eine Einlagenrückgewähr von der

Organgesellschaft an die zwischengeschaltete Gesellschaft und eine Einlagenrückgewähr von der zwischengeschalteten Gesellschaft an den Organträger) und eine in organschaftlicher Zeit verursachte Minderabführung eine Einlage durch die Beteiligungskette bewirken soll oder nicht.

Sollte dies gewollt sein, müssten hierfür die gesetzlichen Grundlagen geschaffen werden. Es bedürfte einer ausdrücklichen Regelung des Falls der mittelbaren Organschaft und der Rechtsfolgen auch für die zwischengeschaltete Gesellschaft sowohl in § 14 Abs. 4 KStG-E als auch in § 27 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 6 KStG-E.

Hierbei wäre aber mit Blick auf schon bestehende mittelbare Organschaften auch zu berücksichtigen, dass das bisherige Konzept der Ausgleichsposten nicht auf die Ebene der zwischengeschalteten Gesellschaft ausgestrahlt hat, sondern Ausgleichsposten nach der herrschenden Literaturmeinung und Verwaltungsauffassung (FM Schleswig-Holstein vom 8. Dezember 2011, DStR 2012, 1607, 1608) auch im Fall der mittelbaren Organschaft allein in der Steuerbilanz des Organträgers zu bilden waren. Auf Ebene der zwischengeschalteten Gesellschaft gäbe es mithin, vorbehaltlich einer anderen ausdrücklichen Regelung, am 31. Dezember 2021 keine Ausgleichsposten, die auf deren Beteiligungsbuchwert der zwischengeschalteten Gesellschaft für die Beteiligung an der Organgesellschaft nach den Grundsätzen des § 34 Abs. 6e Satz 7 KStG-E „umgebucht“ werden könnten. Ließe man gegen den dann unveränderten Beteiligungsbuchwert die mit der Beendigung der (noch unter dem bisherigen § 14 Abs. 4 KStG entstandenen) vorübergehenden Abweichung zwischen Gewinnabführung und Einkommenszurechnung verbundene Mehr- oder Minderabführung bzw. Einlagenrückgewähr oder Einlage laufen, könnten sich nur völlig unsachgemäße Resultate einstellen.

Ist eine Einlage bzw. Einlagenrückgewähr entlang der gesamten Beteiligungskette als Rechtsfolge im Fall der mittelbaren Organschaft nicht gewollt, bedürfte auch dies – allein schon aus Gründen der Rechtssicherheit – einer eindeutigen Regelung sowie zudem der gesetzlichen Festlegung der tatsächlich gewünschten Rechtsfolge.

d) Übergangsfragen

Auch hinsichtlich der Regelungen in § 34 Abs. 6e KStG-E zur Umstellung auf das System der Einlagelösung bestehen zahlreiche Zweifelsfragen. Für Fragen zur „Umbuchung“ von Ausgleichsposten auf den Beteiligungsbuchwert bei nicht 100 %-iger Beteiligung des Organträgers sowie von Ausgleichsposten auf Beteiligungsbuchwerte im Falle der mittelbaren Organschaft verweisen wir auf die obigen Ausführungen.

Soweit die passiven Ausgleichsposten die Summe aus bisherigem Beteiligungsbuchwert und aktiven Ausgleichsposten überschreiten, soll nach § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG-E ein „Ertrag aus der Beteiligung“ an der Organgesellschaft vorliegen, auf welchen §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG Anwendung finden sollen.

Wenngleich das gesamte Regelungsgefüge eher nahelegt, dass der „Beteiligungsertrag“ wie der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft behandelt werden soll, sollte das Wesen des Ertrags mit Blick auf die Rechtssicherheit im Gesetz eindeutig geregelt werden, da der Begriff „Beteiligungsertrag“ eher auf die Behandlung als Gewinnausschüttung hinweisen könnte und auch die gesetzliche (pauschale) Anordnung der Anwendung des § 8b KStG bzw. des Teileinkünfteverfahrens keinen eindeutigen Rückschluss auf die Natur des Ertrags zulässt.

Darüber hinaus stellt sich jedoch die Frage, ob die Besteuerung eines Ertrags in diesem Fall überhaupt sachlich zu rechtfertigen und insbesondere mit verfassungsrechtlichen Grundsätzen vereinbar ist.

Passive Ausgleichsposten waren zu bilden, wenn dem Organträger unter Geltung des derzeitigen § 14 Abs. 4 KStG Gewinn über den Gewinnabführungsvertrag zugeflossen ist, der mangels Realisierung auch in der Steuerbilanz der Organgesellschaft noch nicht über die Einkommenszurechnung beim Organträger der Besteuerung unterlegen hat. Unter Geltung des § 14 Abs. 4 KStG war klar, dass eine Besteuerung dieses über die Gewinnabführung vereinnahmten Gewinns in der Zukunft erfolgt (Stundung); entweder erst dann und im Zuge der Einkommenszurechnung, wenn die Organgesellschaft den Gewinn auch in der Steuerbilanz realisiert, oder aufgrund der einkommenswirksamen Auflösung des passiven Ausgleichspostens anlässlich einer vor diesem Zeitpunkt erfolgenden Veräußerung der Organbeteiligung. Die vorgesehene Regelung in § 34 Abs. 6e KStG-E bewirkt nun eine mangels Anknüpfung an die Realisierung eines steuerlichen Gewinns anlasslose vorgezogene Besteuerung dieser vom Organträger in der Vergangenheit und in abgeschlossenen Veranlagungszeiträumen nur handelsbilanziell erzielten, steuerlich aber noch nicht realisierten Vermögensmehrungen.

Vor diesem Hintergrund sollte erwogen werden, auf eine solche anlasslose Besteuerung zu verzichten und im Falle von den Beteiligungsbuchwert zzgl. aktiver Ausgleichsposten übersteigenden passiven Ausgleichsposten einen negativen Beteiligungsbuchwert für die Organgesellschaft zuzulassen.

Sofern an einem „Beteiligungsertrag“ i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG-E dennoch festgehalten werden sollte, bedürfte es einer Sonderregelung für den in der Praxis sehr verbreiteten Fall der mehrstufigen Organschaft, bei der in einer Beteiligungskette die unterste Gesellschaft nur Organgesellschaft, die oberste Gesellschaft nur Organträger und die dazwischen befindlichen Gesellschaften sowohl Organträger (für ihre jeweilige Tochtergesellschaft) als auch Organgesellschaft (ihrer jeweiligen Muttergesellschaft) sind. Unter dem derzeitigen § 14 Abs. 4 KStG ist zutreffend sichergestellt, dass es zur einkommenswirksamen Auflösung des Ausgleichspostens nur bei einem der Organträger in der Kette kommen kann, nämlich bei demjenigen, der die Beteiligung an seiner Organgesellschaft veräußert. Der von diesem zu versteuernde Veräußerungsgewinn erhöhte sich um den passiven Ausgleichsposten.

Für die in § 34 Abs. 6e Satz 9 ff. KStG-E angeordnete Besteuerung eines Beteiligungsertrags ist hingegen keinesfalls ausgeschlossen, dass die bei jedem Organträger in der Kette

vorzunehmende Auflösung des passiven Ausgleichspostens (soweit dieser den Beteiligungsposten zzgl. aktiver Ausgleichsposten übersteigt) auch bei jedem Organträger in der Kette zur Besteuerung eines Beteiligungsertrags führt. Eine solche kaskadierende Besteuerung ließe sich jedenfalls in keiner Weise rechtfertigen und wäre daher ausdrücklich gesetzlich auszuschließen.

Für die in § 34 Abs. 6e Satz 11 ff. KStG-E geregelte Bildung und Auflösung einer den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklage bedarf es außerdem gesonderter Regelungen für den Fall, dass es sich bei dem Organträger um eine Personengesellschaft handelt. In diesen Fällen kann es zur Erzielung und Besteuerung eines Veräußerungsergebnisses hinsichtlich der Organbeteiligung nicht nur anlässlich der Veräußerung der Organbeteiligung durch die Organträger-Personengesellschaft kommen, sondern auch anlässlich der Veräußerung des Mitunternehmeranteils (und damit Mit-Veräußerung der anteiligen Beteiligung an der Organgesellschaft). So, wie dieser Umstand unter Geltung des jetzigen § 14 Abs. 4 KStG eine gesellschafterbezogene Auflösung von der Personengesellschaft gebildeter Ausgleichsposten nahelegt, spricht er u. E. auch für eine gesellschafterbezogene Bildung und Auflösung der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklage. Eine gesetzliche Regelung erscheint jedoch als unerlässlich.

Artikel 3: Änderung des Umwandlungssteuergesetzes

Zu Nr. 1:

§ 1 UmwStG-E – Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts für Körperschaften

Durch die vorgesehenen Änderungen des § 1 UmwStG soll das Umwandlungssteuergesetz globalisiert werden. Danach sind die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft bzw. natürliche Person oder der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (§§ 3 ff. UmwStG), die Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung unter Kapitalgesellschaften (§§ 11–15 UmwStG) oder die Auf- oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft (§ 16 UmwStG) zukünftig in räumlicher Hinsicht nicht mehr auf EU/EWR-Fälle beschränkt.

Wir begrüßen die Bestrebungen, für global tätige Konzerne steuerlich bessere Möglichkeiten für Umstrukturierungen zu eröffnen, auch wenn es zunächst nur zu einer auf Körperschaften und bestimmte Umwandlungen beschränkten Teilglobalisierung kommt. Die in diesem Zuge vorgesehene Streichung von § 12 Abs. 2 und 3 KStG ist u. E. sachgerecht.

Die geplanten Änderungen sollen erstmals auf Umwandlungen anwendbar sein, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem 31. Dezember 2021 liegt. Wir regen an, eine Anwendung auch für Umwandlungen zuzulassen, deren steuerlicher Übertragungstichtag der 31. Dezember 2021 ist. Wenn das Wirtschaftsjahr einer betroffenen Gesellschaft dem Kalenderjahr entspricht, müsste sonst eine gesonderte Schlussbilanz auf den 1. Januar 2022 erstellt werden.

Artikel 9: Inkrafttreten

Nach Artikel 9 tritt das KöMoG am 1. Januar 2022 in Kraft. Daraus folgt, dass auch die erstmalige Ausübung der Option erst ab diesem Zeitpunkt mit Wirkung für das nächste Wirtschaftsjahr möglich ist. Diskutiert wird, ob eine Personenhandelsgesellschaft die Option bereits vor Inkrafttreten des KöMoG ausüben kann und damit (bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr) die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft bereits zum 2022er Wirtschaftsjahr greift. Insbesondere wegen der oben unter § 1a KStG-E angesprochenen Auswirkungen auf die Finanzbuchführung halten wir bei dieser Frage eine Klarstellung des Gesetzgebers für dringend erforderlich.

Weitere Forderungen

Ergänzung des Steuerberatungsgesetzes um einen § 44a – „Sachkundige/r für Sanierung und Restrukturierung“

Die Bundessteuerberaterkammer bittet darum, noch in dieser Legislaturperiode das Steuerberatungsgesetz und die Durchführungsverordnung zu ändern, um die Basis für einen neuen von den Steuerberaterkammern verliehenen Sachkundenachweis „Sachkundige/r für Sanierung und Restrukturierung“ zu schaffen.

Das zum 1. Januar 2021 in Kraft getretene Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG; BGBl. I 2020, S. 3256 ff.) ermöglicht noch nicht zahlungsunfähigen Unternehmen, sich außerhalb eines förmlichen Insolvenzverfahrens zu sanieren und zu restrukturieren. Insbesondere die von der andauernden Corona-Pandemie stark betroffenen Unternehmen sollen nach dem Ende der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht von den neuen Instrumenten des StaRUG Gebrauch machen können. Steuerberater beraten und begleiten gerade kleine und mittlere Unternehmen nicht nur in steuerrechtlichen Fragen, sondern auch in betriebswirtschaftlichen Fragen. Steuerberater können gerade für ihre Mandanten in der Sanierungsmoderation oder im Restrukturierungsrahmen unterstützend und beratend tätig sein. Sie können aber auch nach Bestellung durch die neu geschaffenen Restrukturierungsgerichte als Restrukturierungsbeauftragte oder als Sanierungsmoderator tätig werden.

Nach § 74 Abs. 1 StaRUG ist zum Restrukturierungsbeauftragten „ein für den jeweiligen Einzelfall geeigneter, in Restrukturierungs- und Insolvenzsachen erfahrener Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt oder eine sonstige natürliche Person mit vergleichbarer Qualifikation zu bestellen...“. Vor diesem Hintergrund ist es aus Sicht des Steuerberaters dringend geboten, einen Sachkundenachweis nach dem Vorbild der „Landwirtschaftlichen Buchstelle“ in einem neuen § 44a StBerG zu schaffen, der die Geeignetheit in beiden Funktionen förmlich absichert, um so den auswählenden Schuldnern oder Gläubigern oder Gerichten ein qualitatives Kriterium für die Auswahl an die Hand zu geben.

Das Bundesministerium der Finanzen ist insoweit informiert und arbeitet bereits an einer gesetzlichen Regelung.

Neues Konzept für die Behandlung von Verlusten

Eine der wichtigsten Maßnahmen, die – nicht zuletzt – infolge der wirtschaftlichen Auswirkungen aufgrund der Corona-Pandemie erforderlich sind, ist die Liquiditätssicherung bzw. -verbesserung für die betroffenen Unternehmen. Das geltende Recht sieht einen Verlustrücktrag nur in sehr eingeschränktem Maße vor, um Risiken für die staatliche Haushaltsplanung zu begrenzen. Soweit für das betreffende Jahr insgesamt mit einem Verlust zu rechnen ist, erlaubt § 10d Abs. 1 EStG lediglich einen Rücktrag in das Vorjahr. Mit dem Zweiten Corona-Steuer-

hilfegesetz und dem Dritten Corona-Steuerhilfegesetz wurden die Möglichkeiten der steuerlichen Verlustverrechnung zwar temporär verbessert, was wir ausdrücklich begrüßen. Wir halten es allerdings für dringend geboten, den Verlustrücktragszeitraum generell auf mindestens zwei weitere Jahre auszudehnen. Nur dann kann der Verlustrücktrag effektiv genutzt und den Steuerpflichtigen auch kurzfristig Liquidität verschafft werden. Denn ein erweiterter Verlustrücktrag in die vorangegangenen Veranlagungszeiträume würde dazu führen, dass Unternehmen über Steuererstattungen für vorangegangene Jahre dringend benötigte Liquidität erhalten, die in den letzten Jahren bei ihnen abgeflossen ist, und somit ggf. keine anderweitigen Staatshilfen wie Zuschüsse oder Darlehen benötigen.

Die Mindestbesteuerung i. S. d. § 10d Abs. 2 EStG sollte abgeschafft oder zumindest für eine gewisse Zeit ausgesetzt werden. Die derzeit gesetzlich vorgesehene Mindestbesteuerung kann dazu führen, dass Unternehmen, die per Saldo überhaupt keinen Gewinn erwirtschaften, gleichwohl mit Ertragsteuern belastet werden. Zwar leisten Erleichterungen bzw. die Abschaffung der Mindestbesteuerung keinen unmittelbaren Beitrag zur Erhöhung der Liquidität, sie sind aber von großer Bedeutung, um Unternehmen nach Überwindung der Krise eine schnelle Sanierung zu ermöglichen. Derzeit beschränkt § 10d Abs. 2 EStG den Verlustvortrag für 1 Mio. € (bei Zusammenveranlagung 2 Mio. €) übersteigende Verluste auf 60 % des Gewinns der Folgejahre. Sobald das Unternehmen wieder – in bestimmter Höhe – Gewinne macht, müssen demnach auch dann Steuern bezahlt werden, wenn in erheblichem Umfang Verluste aufgelaufen sind. Infolgedessen entzieht diese fiskalpolitisch begründete Regelung den betroffenen Unternehmen Liquidität in Höhe der Mindestbesteuerung, die zur Finanzierung der eigentlichen Geschäftstätigkeit und damit zur finanziellen Konsolidierung der in besonderem Maße betroffenen Steuerpflichtigen dringend benötigt wird. Dem Bundesverfassungsgericht liegt außerdem derzeit die Frage vor, ob eine aufgrund der Mindestbesteuerung in manchen Fällen unmögliche Berücksichtigung von Verlusten mit dem Grundgesetz vereinbar ist.

Auch über die aktuelle Krise hinaus ist eine verbesserte steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus Gründen des Leistungsfähigkeitsprinzips geboten. Die Möglichkeit des Verlustrücktrags sollte dauerhaft erweitert und die Mindestbesteuerung sollte abgeschafft werden.