

## Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)

### Einleitung

DIE FAMILIENUNTERNEHMER nehmen die öffentliche Anhörung am 3. Mai 2021 in der u. a. der oben bezeichnete Regierungsentwurf diskutiert wird gerne zum Anlass, um eine kurze Stellungnahme abzugeben.

DIE FAMILIENUNTERNEHMER weisen mit Nachdruck daraufhin, dass es für einen baldigen konjunkturellen Aufschwung dringend einer Unternehmensteuerreform bedarf, um Deutschland wettbewerbsfähig aufzustellen. Das aktuelle Steuerrecht ist schon vor der Corona-Krise eine Wachstumsbremse gewesen. Es ist daher höchste Zeit, alles dafür zu tun, dass Deutschlands Wirtschaft gesund aus der Krise wachsen kann.

Es ist daher ausdrücklich zu würdigen, dass der Gesetzgeber nach dem langen steuerpolitischen Dornröschenschlaf seit der Unternehmensteuerreform 2008 einen ersten Schritt für eine Steuerreform tätigt. Auch ist die grundlegende Intention des Gesetzes hinsichtlich der Rechtsformneutralität lobenswert.

Die Ausgestaltung des vorliegenden Gesetzesentwurfs entspricht aus Sicht von DIE FAMILIENUNTERNEHMER jedoch einer Minimallösung, daher wird um Berücksichtigung der untenstehenden Ansatzpunkte im weiteren Gesetzgebungsprozess gebeten.

### Ausgestaltung des Optionsmodells

#### Allgemeines

DIE FAMILIENUNTERNEHMER nehmen betrübt den Ablauf des Gesetzgebungsprozesses zum KöMoG zur Kenntnis. Rund ein Jahr nach dem ersten Beschluss für ein Optionsmodell im Koalitionsausschuss wird im Schnellverfahren ein Gesetz mit weitreichenden steuerrechtlichen Folgen ohne eine angemessene Beteiligung von Ländern wie Verbänden vorgelegt, welches in der jetzigen Ausgestaltung zu viele beratungsintensive Unklarheiten enthält.

Das Potential, das diesem Modernisierungsschritt hin zur erstrebenswerten rechtsformneutralen Besteuerung innewohnt, kann so nicht voll ausgeschöpft werden. Die Vorteile des Optionsmodells können nach aktuellem Stand die ungeklärten Rechtsfragen und nicht abschließend abschätzbaren Folgen nicht in Gänze aufwiegen – was DIE FAMILIENUNTERNEHMER ausdrücklich bedauern.

DIE FAMILIENUNTERNEHMER haben zwar Verständnis für einen sich aus dem nahenden Ende der Legislaturperiode ergebenden Zeitdruck für Gesetzesvorhaben. Der vorliegende Entwurf berührt aber nicht nur diverse Steuergesetze mit entsprechendem Bedarf an steuerrechtlicher Beratung, sondern wird auch zu einem erheblichen Umstellungsaufwand in den Finanzbehörden und die Nachfrage nach verbindlichen Auskünften gem. § 89 AO spürbar erhöhen. Mitten in der Covid-19-Pandemie mit den entsprechenden verheerenden wirtschaftlichen Auswirkungen werden in den durch die steuerlichen Hilfsmaßnahmen bereits intensiv belasteten steuerlichen Berater und Finanzbehörden mit einem streitanfälligen und beratungsintensiven Gesetz überrascht. Zusammenfassend halten DIE FAMILIENUNTERNEHMER den Zeitpunkt und Ablauf dieses Gesetzgebungsverfahrens für nicht optimal und dem Ziel des KöMoG nicht zuträglich.

### Anwenderkreis

Mit Befremden haben DIE FAMILIENUNTERNEHMER die Verlautbarung des Bundesfinanzministeriums vom 24. März 2021 zur Kenntnis genommen mit der insbesondere die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit von Familienunternehmen als Ziel der vorliegenden Gesetzesinitiative dargestellt wird.<sup>1</sup>

Gerade für die angesprochenen Familienunternehmen sind die Hürden für die Nutzung des Optionsmodells zu hoch, um eine echte Alternative zur Thesaurierungsbegünstigung darzustellen. Die Familienunternehmer im Land stehen für Eigentum, Wettbewerb und Verantwortung. Viele drücken diese Werte mit der Rechtsformwahl der Personengesellschaft aus. Die Gründe für die Entscheidung, eine Personengesellschaft zu gründen sind so vielfältig wie das Unternehmertum selbst. Es greift zu kurz wenn der Gesetzgeber Rechtsformneutralität nur dadurch ausdrückt, indem er Personengesellschaften in eine steuerliche Schablone für Kapitalgesellschaften presst, statt Fehler im bestehenden System (§34a EStG, siehe unten) zu beheben.

Das Optionsmodell ist tatsächlich so beratungs- und rechtsfolgenintensiv, dass es nur für größere Familienunternehmen mit unkomplizierten Gesellschafterstrukturen eine echte Alternative sein kann. Insbesondere für kleine und mittelständische Familienunternehmen hat sich an den Problemen seit der letzten Debatte zu einem Optionsmodell im Jahre 2000 im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) wenig verändert. Die Anwendbarkeit für KMU stellen DIE FAMILIENUNTERNEHMER daher ausdrücklich in Frage.

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass die Option ausschließlich für Personenhandels-gesellschaften offensteht und der Anwendungskreis damit stark beschnitten ist. Für Einzelunternehmen wie auch für Gesellschaften bürgerlichen Rechts wird mit dem Optionsmodell keine Lösungsmöglichkeit geschaffen. Auch deshalb müssen im Rahmen des KöMoG Änderungen in der Thesaurierungsbegünstigung erarbeitet und mitbeschlossen werden, um auch für diese Rechtsformen eine Verbesserung zu erreichen.

---

<sup>1</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2021/03/2021-03-24-modernisierung-der-koerperschaftsteuer.html>

Auch eine Ausweitung des Anwendungskreises für die Option nach § 1a KStG-E sollte geprüft werden. Dabei sollten mögliche Änderungen der Rechtsgestalt der GbR durch das ebenfalls derzeit beratene Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) berücksichtigt werden.

Probleme sehen DIE FAMILIENUNTERNEHMER auch für organschaftliche Strukturen, da eine optierte Personengesellschaft nicht nach § 291 AktG eingegliedert und folglich keine Organgesellschaft werden kann. Der Gesetzesentwurf sollte hier nachgebessert werden, um mehr Anwendungsfälle für die Option nach § 1a KStG-E zu schaffen.

### **Probleme bei Kombination von § 34a EStG und Optionsmodell**

Für Familienunternehmer als vom BMF auserkorene besonders ärgerlich, sind die Folgewirkungen der Reform auf die nicht entnommenen Gewinne bzw. nachversteuerungspflichtigen Beträge. Bei Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung wird eine erhebliche zusätzliche steuerliche Belastung durch zwingende Aufdeckung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ausgelöst. Folglich scheidet das Optionsmodell für viele Familienunternehmen aus. Die Ausübung der Option mit einhergehendem fiktiven Formwechsel nach §1a KStG-E sollte daher keinen Nachversteuerungstatbestand auslösen, und die Übertragung nach § 34a EStG begünstigt besteuert thesaurierter Gewinne im Optionsfall komplikationsfrei ermöglicht werden.

### **Optionsmodell nutzbar machen – Hürden abbauen**

DIE FAMILIENUNTERNEHMER möchten ausdrücklich davor warnen, zu hohe Erwartungen an das Optionsmodell zu stellen. Es ist zwar ausdrücklich positiv anzuerkennen, dass mit der Nutzung des bekannten Formwechsel-Mechanismus keine ganz neue Rechtskonstruktion geschaffen wird, dennoch werden mutmaßlich deutlich weniger Personenhandels-gesellschaften von der Möglichkeit der Option Gebrauch machen, als vom Gesetzgeber erhofft.

Die Hürden zur Anwendung des Optionsmodells sind vom Gesetzgeber hochgesteckt. Das Modell wird sich aufgrund des Einstimmigkeitsprinzip zur Ausübung der Option vielfach in der Praxis als ungeeignet für Familienunternehmen erweisen. Dies gilt insbesondere bei komplexen Gesellschafterstrukturen mit Familienstämmen. Noch streitanfälliger ist die Option für Personenhandels-gesellschaften, die im Gesellschaftsvertrag eine Mehrheitsentscheidung bei Dreiviertelmehrheit verankert haben. Die überstimmten Mitunternehmer müssen nach aktuellem Gesetzesstand die mit der Option einhergehenden Rechtsfolgen tragen, ohne Möglichkeit, die ggf. einhergehenden negativen Folgen abzumindern.

Ein weiterer Ausschlussgrund für eine Wahl der Option ist der Wegfall von Sonderbetriebsvermögen. Es wäre wünschenswert gewesen, wenn der Gesetzgeber auf die Übertragungspflicht im Rahmen des fiktiven Formwechsels zum Buchwert verzichtet hätte. Eine Flexibilisierung bei der Fortführung des Sonderbetriebsvermögens ist zwar im Vorwege debattiert aber vorschnell verworfen worden.

Als Alternative verbleibt nun mehr die Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens bei Aufdeckung der stillen Reserven mit den entsprechenden Steuerzahlungen.

Die Beratungskosten zur Bewertung und Einbringung bei Personengesellschaften mit umfangreichen Gesellschafter- wie Sonderbetriebsvermögenbestand dürfte vielfach nur für große Personengesellschaften lukrativ sein. Die Anwendbarkeit auch für KMU ist damit jedoch stark eingegrenzt.

Ein weiterer Mehrbedarf an steuerlicher Beratung ergibt sich aus der veränderten Behandlung der Gesellschafter einhergehend mit der Umstellung auf die intransparente Besteuerung der Gesellschafter. Mit der Behandlung als Arbeitnehmer mit Einkünften nach § 19 EStG im Falle einer Tätigkeit für die optierte Personengesellschaft und auch mit der Erfassung von Einnahmen bzw. Entnahmen als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) ergeben sich neue Dokumentations- und Abführungspflichten mit entsprechendem administrativen Mehraufwand für die Gesellschaft.

Sämtliche Vertragsbeziehungen zwischen Gesellschafter und optierter Personengesellschaft werden auch mit Blick auf Nebeneffekte wie verdeckte Gewinnausschüttungen überprüft werden müssen.

Zusammenfassend warnen DIE FAMILIENUNTERNEHMER ausdrücklich davor das Optionsmodell als abschließenden Reformschritt für die Besteuerung der Personengesellschaften zu bewerten. Das Optionsmodell kann eine sehr gute Wahl für die Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft sein und kann mit erheblichen steuerlichen Entlastungswirkungen einhergehen. Die ausgeführten Problemstellen werden aber nach Einschätzung von DIE FAMILIENUNTERNEHMER in einer Vielzahl von Fällen gerade bei kleinen und mittelständischen Unternehmen in der Abwägung zwischen Beratungskosten vor der Optionsentscheidung sowie Umstellungskosten nach erfolgter Option dazu führen, dass die Option keine durchschlagende Praxisrelevanz entfalten kann.

### **Internationales Steuerrecht**

Große Rechtsunsicherheit ergeben sich auch mit Blick auf internationale Tatbestandsmerkmale. Aus Sicht von DIE FAMILIENUNTERNEHMER lässt der Gesetzgeber mit dem vorliegenden Entwurf insbesondere mit Blick auf die Doppelbesteuerungsabkommen, die Mutter-Tochter-Richtlinie sowie die Zins-Lizenz-Richtlinie der EU zu viele Fragen offen. Es drohen ein möglicher Wegfall von Quellensteuerreduzierungen und Doppelbesteuerungswirkungen aufgrund unklarer Typendefinition für die optierte Personengesellschaft.

Anwendungshürden der Option ergeben sich weiterhin aus dem Bereich der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG. Auch der Umgang mit grenzüberschreitenden Personengesellschaften, d.h. mit im Ausland ansässigen Mitunternehmern, dürfte Folgefragen auslösen.

DIE FAMILIENUNTERNEHMER bitten darum sicherzustellen, dass auch das internationale Steuerrecht ausreichend Berücksichtigung in den Beratungen zu Vor- und Nachteilen des Optionsmodells findet.

## Echte Unternehmensteuerreform nur mit § 34a EStG

### **Eigenkapitalstärkung ist die Impfung für die Krise von Morgen**

DIE FAMILIENUNTERNEHMER hatten bereits in der Verbandsstellungnahme zum zweiten sowie dritten Corona-Steuerhilfegesetz explizit darauf hingewiesen, dass die Einführung des Optionsmodells zwingend mit einer längst überfälligen Reform der Thesaurierungs-begünstigung gem. § 34a EStG einhergehen muss.

Das Optionsmodell kann nach Überzeugung von DIE FAMILIENUNTERNEHMER keinesfalls ein Ersatz für die Gewinnthesaurierung als klassischen Weg der Eigenkapitalbildung im Unternehmen sein. Die Gewinnthesaurierung ist der klassische Weg der Eigenkapitalbildung im Unternehmen. Dies gilt insbesondere für die Mehrzahl von Familienunternehmen in der Rechtsform von Personengesellschaften oder Einzelunternehmen. Die Nutzbarmachung des § 34a EStG ist – noch immer, unverändert nach mehr als zehn Jahren - derart komplex und bürokratisch, dass sie nicht im gewünschten Umfang genutzt werden kann. Sie führt daneben zu einer Überbesteuerung und honoriert nicht die Eigenkapitalbildung in Personenunternehmen.

Gerade die Förderung der Eigenkapitalbildung ist mit Blick auf die weiter andauernden erheblichen wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie existenziell. Nur dank ihrer Eigenkapitalreserven kommen die Familienunternehmer im Land bisher einigermaßen durch die Krise. Eine reduzierte steuerliche Belastung auf thesaurierte Gewinne ist als Eigenkapital stärkende Maßnahme eine Krisenpräventionsmaßnahme.

Für eine Reform und damit einhergehende Stärkung des § 34a EStG ist jetzt der richtige Zeitpunkt.

### **Konkrete Reformvorschläge zur Thesaurierungsbegünstigung**

DIE FAMILIENUNTERNEHMER weisen bereits seit Jahren auf praxistaugliche und zielführende Reformvorschläge hin:

Um die Gewinnverwendungsfreiheit zu gewährleisten, ist eine technische Trennung der im Unternehmen belassenen Gewinne in nachsteuerfreie und nachversteuerungspflichtige Teile erforderlich - und übrigens auch ohne großen Aufwand machbar. Das heißt: Die gesondert festgestellten, nachsteuerfreien Gewinne würden dann auf Antrag des Steuerpflichtigen entnommen werden, ohne eine Nachversteuerung auszulösen.

Daneben ist die gesetzlich festgelegte Verwendungsreihenfolge für Entnahmen anzupassen. Denn in der Praxis werden die Altrücklagen vor erstmaliger Bildung der Thesaurierungsrücklage aus dem Betrieb entnommen, um deren Besteuerung oder Einfrieren zu verhindern.

Das konterkariert aber das Ziel der Eigenkapitalstärkung. Zur Abmilderung dieses Problems könnte ein Entnahmevermögen festgelegt werden, bis zu welchem laufende Entnahmen aus Altrücklagen auch während der Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung möglich sind. Altrücklagen könnten zudem auch gesondert in einem Bescheid festgestellt werden.

Um für den Personenunternehmer die gleiche Thesaurierungsbelastung als Regelbelastung zu erreichen wie beim Kapitalgesellschafter, sollte der Steuersatz des § 34a EStG jedenfalls auf 21 Prozent gesenkt werden. Weiter ist zu erwägen, die Nachversteuerung entnommener Gewinne nicht mehr dem pauschalen Steuersatz von 25 Prozent, sondern dem individuellen Steuersatz des Unternehmers im Jahr der Entnahme zu unterwerfen. Personenunternehmer und Kapitalgesellschafter würden in der Folge in Bezug auf thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne rechtsformneutral der gleichen Belastung unterworfen.

Damit die Thesaurierungsrücklage nicht zu einem steuerlichen Umstrukturierungshindernis wird, sollte der nachversteuerungspflichtige Betrag kraft gesetzlicher Anwendung auf die übernehmende Kapitalgesellschaft übergehen und dort den ausschüttbaren Gewinn i. S. d. § 27 KStG erhöhen, wodurch er einer Besteuerung weiterhin unterliegen würde.