



# Betriebs Berater

24 | 2021

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... 14.6.2021 | 76. Jg.  
Seiten 1409–1472

## DIE ERSTE SEITE

**Prof. Dr. Jens M. Schmittmann**, RA/FAHaGesR/FAInsR/FAStR/StB  
75 Jahre Betriebs-Berater: ein solider Kompass in einer komplexen Welt

## WIRTSCHAFTSRECHT

**Prof. Dr. Friedrich Graf von Westphalen**, RA  
Zwingendes Recht als Innovationstreiber und die Privatisierung des Rechts | 1410

**Dr. Truiken J. Heydn**, RAin  
Die AGB-Kontrolle im unternehmerischen Geschäftsverkehr – ein Hindernis für die Digitalisierung! | 1420

## STEUERRECHT

**Prof. Dr. Roman Seer**  
Steuervereinfachung – Postulat des Rechts | 1433

**Prof. Dr. Jochen Lüdicke**, RA/StB/FAStR, und **Dr. Astrid Eiling**, RAin/FAinStR  
Erste Überlegungen zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts | 1439

## BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Prof. Dr. habil. Heinrich Weber-Grellet**, Vors. RiBFH a. D.  
Der Betriebs-Berater als Forum bilanzrechtlicher Entwicklungen | 1451

## ARBEITSRECHT

**Prof. Dr. Gregor Thüsing**, LL.M.  
Schritte zur sozialen Neuordnung: Zeitgemäße und zeitgebundene Betriebsverfassung | 1460

**Prof. Dr. Tim Jesgarzewski**, RA/FAArbR  
Benachteiligungsverbote und Entgeltgleichheit | 1464

weisen. Das materielle Gesetz muss so ausgestaltet und in ein normatives Umfeld eingebettet sein, dass es die Finanzbehörden auch auf gleichheitskonforme Weise vollziehen können. Dies bedeutet für die Verschonungssubvention der §§ 13a–13c ErbStG, dass die Finanzbehörden diese mit zumutbarem Aufwand *verifizieren* können müssen. Davon ist aber nicht ernsthaft auszugehen. Bereits die vom ErbStG verlangte Überwachung von Lohnsummen (§ 13a Abs. 3, 10 ErbStG) und der statuierten Halteregeleungen (§ 13a Abs. 6, 10 ErbStG) über fünf bis sieben Jahre hinweg erfordern einen hohen Verwaltungsaufwand. Hinzu kommt ein weiterer 20-jähriger gesetzlicher Überwachungszeitraum für die Gesellschaftsverträge und Satzungen, um Entnahme-, Ausschüttungs-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen der Unternehmen zu prüfen (§ 13a Abs. 9 ErbStG). Die Einzelermittlung des Verwaltungsvermögens ist von den Finanzbehörden schlichtweg nicht leistbar. Sie werden im Gros der Fälle auf die Angaben der Steuerpflichtigen insoweit vertrauen müssen; dasselbe gilt für die Bewertungsansätze. Zugleich kann sich aber ein Steuerpflichtiger trotzdem aber nicht in Sicherheit wiegen und lebt über Jahre im Zustand der Ungewissheit über die Höhe seiner definitiven Erbschaftsteuerschuld. Das ist ein rechtsstaatswidriger Zustand!

Die vorzugswürdige Alternative ist eine breite, ungeschmälerter Erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage mit einem flach-proportionalen Einheitstarif<sup>68</sup>. Als Vorbild eines gelungenen Steuerreformgesetzes kann das deutsche Grunderwerbsteuergesetz vom 17.12.1982<sup>69</sup> dienen. Mit Wirkung vom 1.1.1983 beendete es den Wildwuchs landesrechtlicher Steuerbefreiungen und setzte an die Stelle des hohen Steuersatzes von 7,5 % einen allgemeinen proportional-flachen Steuertarif von 2 %. Im Zuge der Abschaffung der Gewerbesteuer hat das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996<sup>70</sup> den Steuersatz auf 3,5 % 15 Jahre später wieder deutlich erhöht. Nachdem durch eine Verfassungsänderung mit Gesetz vom 28.8.2006<sup>71</sup> den Ländern das Steuerrecht für die Grunderwerbsteuer gegeben worden ist, finden wir nun Grunderwerbsteuersätze von bis zu 6,5 %.<sup>72</sup> Angesichts dieser Höhe verwundert es nicht, dass nun wieder Freibeträgen und besonderen Ausnahmen das Wort geredet wird. Dem deutschen Grunder-

werbsteuerrecht steht offenbar bald ein ähnliches Schicksal wie dem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht bevor!

## IX. Fazit

Das Postulat der Steuervereinfachung ist mehr als ein Lippenbekenntnis; es ist verfassungsrechtlich fundiert. Grundbedingung ist ein systematisch durchdachtes Steuergesetz, das den jeweiligen Belastungsgrund folgerichtig in der Bemessungsgrundlage umsetzt. Außersteuerliche Lenkungs-zwecke sollten möglichst vermieden werden. Dagegen sind Typisierungen, Pauschalierungen und ggf. auch Vereinfachungszweckbefreiungen zulässig und zur Verwirklichung eines vollziehbaren Gesetzes sogar eine notwendige Bedingung. Verallgemeinernd sollte jedes Gesetz auf seine Vollziehbarkeit hin geprüft und in seiner Ausgestaltung darauf hin ausgerichtet sein. Nur wenn die Betroffenen den steuerlichen Belastungsbefehl auch mit verhältnismäßigem Aufwand befolgen und die Finanzbehörden dies umgekehrt auch kontrollieren können, kann ein Steuergesetz in der Rechtswirklichkeit ein „gerechtes“ Gesetz sein.



**Prof. Dr. Roman Seer** ist Univ.-Professor für Steuerrecht in Bochum und Direktor des dortigen Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug.

68 S. etwa das Reformkonzept des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater (DWS), *Wiss. Arbeitskreis „Steuerrecht“*, Zukunft der Erbschaft- und Schenkungsteuer, 2015.

69 BGBl. I 1982, 1777.

70 BGBl. I 1996, 2049, 2063.

71 BGBl. I 2006, 2034, 2037.

72 So mittlerweile in Brandenburg, Nordrhein-Westfalen, Saarland, Schleswig-Holstein u. Thüringen.

Prof. Dr. Jochen Lüdicke, RA/StB/FAStR, und Dr. Astrid Eiling, RAin/FAinStR

# Erste Überlegungen zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

Am 24.3.2021 hat die Bundesregierung den Entwurf des BMF „eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts“ (KöMoG) beschlossen. Ziel dieser Reform ist ausweislich des Referentenentwurfs die „Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit insbesondere der vielen auf internationalen Märkten erfolgreich tätigen Familienunternehmen“ (vgl. dazu Begleitschreiben vom 19.3.2021 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts).

## I. Einleitung

Im Zentrum des Regierungsentwurfs steht die Einführung des seit den Brühler Empfehlungen<sup>1</sup> im Jahr 1999 diskutierten Optionsmodells, welches Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften<sup>2</sup> er-

1 Vgl. Hey, BB 1999, 1192, 1196; vgl. BT-Drs. 14/2683, 77.

2 Wie in § 3 Abs. 1 UmwStG sind andere Mitunternehmerschaften nicht erfasst.

möglichst, sich wie eine Kapitalgesellschaft (ertrags-)besteuern zu lassen. Nach einem ersten konkreten Gesetzesentwurf aus dem Jahr 2000 scheint das Projekt nun mehr als 20 Jahre später eine Umsetzung zu erfahren.

Der im Gesetzesentwurf mitgeregelten „Globalisierung“ des Umwandlungssteuergesetzes, dem Ersatz bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen (§§ 14 und 27 KStG) durch die sog. Einlagenlösung und die Streichung des Abzugsverbotes für Gewinnminderungen aus Währungsschwankungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen (§ 8b Abs. 3 S. 4 KStG) kommt nur im Einzelfall eine Bedeutung zu.

Im Folgenden wird vornehmlich die äußerst praxisrelevante Einführung einer Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften und Partnerschaften beleuchtet. Dieser Beitrag stellt die zentralen Änderungsvorschläge dar und unterzieht diese einer ersten kritischen Würdigung unter Berücksichtigung der Stellungnahme des Bundesrates.<sup>3</sup>

## II. Ausgangslage und Ziel des Optionsmodells

Im internationalen Vergleich ist eine Besonderheit der deutschen Unternehmenslandschaft, dass auch viele große Unternehmen in der Form von Personenhandelsgesellschaften organisiert sind. Die Besteuerung von Personengesellschaften gehört zu den international weitgehend unbekanntenen Teilen des deutschen Steuerrechts und führt bei grenzüberschreitenden Sachverhalten teilweise zu Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten und in der Folge möglicherweise zu einer Doppelbesteuerung. Steuersubjekt bzgl. der Besteuerung der Einkünfte – nicht aber hinsichtlich der Gewerbesteuer – ist derzeit stets der Allein- bzw. Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 S. 1 EStG) mit dem nach §§ 4 ff. EStG auf Ebene der Gesellschaft ermittelten Steuerbilanzgewinn zuzüglich etwaiger Sonder- und Ergänzungsbilanzgewinne (Transparenzprinzip). Nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG ist der Gewinn eines Personenunternehmens unabhängig vom Zufluss in dem Jahr zu versteuern, in dem das Wirtschaftsjahr endet (Feststellungsprinzip), wobei § 34a Abs. 2 EStG eine unvollkommene Entlastung für nicht entnommene Gewinne schafft.<sup>4</sup>

Demgegenüber ist bei Kapitalgesellschaften die Besteuerung der Gesellschaft und der Gesellschafter strikt voneinander getrennt. Eine Besteuerung erfolgt auf Gesellschafterebene erst, wenn Gewinne der Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter ausgeschüttet werden, wobei die konkrete Steuerbelastung von Rechtsform und Steuerstatus des Gesellschafters abhängt.<sup>5</sup>

Im Regelfall wird trotz der signifikanten Unterschiede im Besteuerungsverfahren hinsichtlich der durch Personen- oder Kapitalgesellschaften erwirtschafteten Erträge letztlich bei unterstellter Vollausschüttung eine annäherungsweise gleich hohe Besteuerung (ca. 48 %) erreicht.<sup>6</sup> Ziel der Umsetzung des KöMoG ist mithin weder die Erlangung zusätzlichen Steuersubstrats noch eine Entlastung der Unternehmer. Vielmehr ist das Ziel die Möglichkeit der Verfahrensvereinfachung und die Vergleichbarkeit im internationalen Wettbewerb. Ähnlich dem aus den USA bekannten „Check-the-Box“-Verfahren zur Wahl zwischen einer transparenten oder intransparenten Besteuerung sollen Personengesellschaften künftig auch in Deutschland ein Wahlrecht zu einem solchen grundlegenden Systemwechsel der Besteuerung der durch sie erwirtschafteten Gewinne haben.

Bisher folgte aus der Wahl der Rechtsformwahl der Personengesellschaft als regelmäßig flexibler ausgestaltbare Struktur, dass eine The-

saurierung nicht entnommener Gewinne außerhalb des mit gewissen Voraussetzungen einhergehenden § 34a EStG nur durch Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft in der Beteiligungskette wirtschaftlich realisierbar war. Es ist entsprechend zu begrüßen, dass sich durch die fortbestehende zivilrechtliche Stellung als Personengesellschaft die gesellschaftsrechtlichen Vorzüge der Personenhandelsgesellschaft mit den steuerlichen (Thesaurierungs-)Vorteilen des Körperschaftsteuerregimes verbinden lassen sollen. Dies führt zur Abschmelzung steuerlicher Wettbewerbsnachteile als Personenhandelsgesellschaft organisierter deutscher Unternehmen gegenüber internationalen Mitbewerbern und potentiell zur strukturellen Vereinfachung von Unternehmensgruppen. Die Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Personenhandelsgesellschaften gegenüber der Erfassung aller Mitunternehmerschaften erscheint unter Beachtung des Ziels des Ausgleichs von Wettbewerbsnachteilen im internationalen Vergleich konsequent. Gesellschaften bürgerlichen Rechts sowie Innengesellschaften sind solchem Wettbewerb regelmäßig nicht ausgesetzt. Für sie dürfte die Möglichkeit zur Option regelmäßig auch keine deutlichen Verwaltungsvereinfachungen mit sich bringen. Ist im Einzelfall die Nutzung des Optionsmodells gewünscht, müsste zunächst die andere Mitunternehmerschaft gesellschaftsrechtlich zu einer Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft umgewandelt werden, was oftmals ohne negative Steuerfolgen möglich sein wird.

## III. Regelung des Optionsmodells

Das Geltendmachen der Option entfaltet rein steuerrechtliche Wirkung und soll laut Gesetzesbegründung insbesondere keine gesellschaftsvertraglichen Anpassungen erforderlich machen.

### 1. Erweiterung des Katalogs des § 1 KStG

Der Katalog der unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen gem. § 1 KStG soll um Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, die die Option zur Körperschaftsteuer gem. § 1a KStG-E in Anspruch nehmen, erweitert werden. Die Personenhandelsgesellschaft, die von der Option Gebrauch macht, unterliegt damit mit ihren weltweiten Einkünften der deutschen Körperschaftsteuer. Dadurch ist nach Maßgabe von Art. 3 Abs. 3 der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage gesichert, dass aus deutscher Sicht eine optierende Personenhandelsgesellschaft „Person“ im Sinne des Abkommens ist, ihr also die Abkommensvorteile unmittelbar zustehen. Es erscheint wünschenswert, dass Deutschland den anderen Vertragsstaaten diese Änderung entsprechend Art. 2 Abs. 4 DBA-Verhandlungsgrundlage mitteilt, weil Deutschland bislang eine Mitunternehmerschaft als nicht abkommensberechtigt ansieht.<sup>7</sup> Probleme, die im internationalen Kontext (weiterhin) einen Formwechsel erforderlich machen würden, könnten dann entstehen, wenn der andere Staat die Qualifikation als „Person“ im Sinne des Abkommens unverändert an die Ansässigkeit der Gesellschafter knüpft und diese nicht (jedenfalls nicht alle) in Deutschland ansässig sind.

<sup>3</sup> BR-Drs. 244/21.

<sup>4</sup> Zu Fallstricken in der Praxis: Rödding, in: Lüdicke/Sistermann, *Unternehmensteuerrecht*, 2. Aufl. 2018, § 3, Rn. 12 ff.; vgl. zur Gegenüberstellung der Planung des Optionsmodells zu einer Reform des § 34a EStG: Wacker, *DStR* 2019, 585.

<sup>5</sup> Teufel, in: Lüdicke/Sistermann, *Unternehmensteuerrecht*, 2. Aufl. 2018, § 2, Rn. 4 ff.

<sup>6</sup> Zur graphischen Gegenüberstellung der Gesamtsteuerbelastung von PersG und KapG, s. Rödding, in: Lüdicke/Sistermann, *Unternehmensteuerrecht*, 2. Aufl. 2018, § 3, Rn. 32.

<sup>7</sup> Vgl. Lüdicke/Richter, in: Lüdicke/Sistermann, *Unternehmensteuerrecht*, 2. Aufl. 2018, § 20, Rn. 3.

## 2. Zeitlicher und sachlicher Anwendungsbereich

Der neu hinzutretende § 1a Abs. 1 KStG-E sieht erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2022 die Möglichkeit für eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft vor, für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen – materiell- und verfahrensrechtlich – wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden. Die Gesellschafter werden nicht persönlich haftenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt. Der persönliche Anwendungsbereich ist für alle Gesellschaften, abgesehen von Investmentfonds im Sinne des InvStG und in „Missbrauchsfällen“ unter künstlicher Zwischenschaltung ausländischer hybrider Gesellschaften, eröffnet, die für einen Formwechsel im Sinne des § 25 UmwStG in Frage kommen.

Sachlich finden ab dem Veranlagungszeitraum, für den die Option erstmalig geltend gemacht wurde, alle Regelungen des KStG, EStG, UmwStG, InvStG, AStG und ZerlG Anwendung, die auf Kapitalgesellschaften oder Körperschaften Bezug nehmen. Auch gewerbsteuerlich ist die optierende Gesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln (§ 2 Abs. 8 GewSt-E). Lediglich Vorschriften, die an bestimmte, ausdrücklich bezeichnete Kapitalgesellschaften anknüpfen (z. B. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG) oder deren Tatbestandsmerkmale nur von einer Kapitalgesellschaft qua Rechtsform erfüllt werden können (§ 28 KStG), finden bei der optierenden Personengesellschaft keine Anwendung; teilweise ist die Anwendung auch ausdrücklich ausgeschlossen (z. B. § 2 Abs. 16 InvStG-E).

## 3. Antragserfordernis

Die Option bedarf eines unwiderruflichen, formlosen Antrags beim nach §§ 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a i. V. m. § 18 Abs. 1 AO zuständigen (Betriebs-)Finanzamt vor Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Besteuerung auf Grundlage des Körperschaftsteuergesetzes erfolgen soll (§ 1a Abs. 1 S. 2 KStG-E). Eine konkludente Antragstellung mit Einreichung von Steuer- oder Feststellungserklärungen mit entsprechender Rückwirkung – § 20 Abs. 6 UmwStG findet gem. § 1 Abs. 2 S. 3 Halbs. 2 KStG-E keine Anwendung – ist demgegenüber nicht vorgesehen. Der Wechsel zur Besteuerung gleich einer Körperschaft ist sodann ab dem nächsten Veranlagungszeitraum zu vollziehen. Der Bundesrat fordert in seiner Stellungnahme eine Antragsfrist von mindestens einem Monat und eine Übermittlung eines vorgeschriebenen Datensatzes.<sup>8</sup>

Der Antrag muss mit Zustimmung aller Gesellschafter oder, soweit im Gesellschaftsvertrag ein Mehrheitsentschluss vorgesehen ist, mit mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen beschlossen werden (§ 1a Abs. 1 S. 1 Halbs. 2 KStG-E i. V. m. § 217 Abs. 1 UmwG). Wünschenswert erschiene eine gesetzliche Regelung, die ausdrücklich klarstellt, dass bei Gesellschaftsverträgen, die für Umwandlungsmaßnahmen statt einer 100%-Mehrheit eine 3/4-Mehrheit z. B. mit Blick auf § 217 Abs. 1 S. 2, 3 UmwG vorsehen, diese Regelung nunmehr auch die Optiongeltendmachung erfasst, auch wenn diese mit Blick auf die Anforderungen an die Bestimmbarkeit einer gesellschaftsvertraglichen Regelung nicht ausdrücklich im Text des Gesellschaftsvertrages benannt ist. In der Praxis dürfte aufgrund der Folgen mit Blick auf die Umqualifizierung von Sonderbetriebsvermögen und etwaige Nachversteuerungen allerdings eher zu erwarten sein, dass Gesellschaftsverträge mit Blick auf Option- und Rückoption ein höheres Quorum als eine 3/4-Mehrheit vorsehen werden.

Nicht ausdrücklich klargestellt ist bislang, ob eine Antragstellung vor dem geplanten in Kraft treten zum 1.1.2022 möglich sein wird. An-

derndfalls bliebe für Unternehmen ohne abweichendes Wirtschaftsjahr nur die Umstellung des Wirtschaftsjahres, um bereits vor dem 1.1.2023 von der Änderung des Besteuerungsregimes profitieren zu können; dies entspräche aber nicht der Stoßrichtung einer möglichst frühen Praxisrelevanz. Es ist mithin damit zu rechnen, dass eine Antragstellung im Jahr 2021 für den Veranlagungszeitraum 2022 ermöglicht werden wird oder ausnahmsweise die erstmalige Antragstellung innerhalb eines kurzen Zeitraums Anfang des Jahres 2022 mit Rückwirkung auf den 1.1.2022 zugelassen wird. Insofern ist zu hoffen, dass sich die „Parlamentswahrheit“, dass ein Gesetz selten so herauskommt, wie es in das Gesetzgebungsverfahren eingeführt wurde, auch hier bewahrheitet und für die Anwendung die Antragstellung schon im Jahr 2021 gesetzlich zugelassen wird.

## 4. Verfahrensrechtliche Folgen

Verfahrensrechtlich ist die optierende Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt. Die örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes nach der Abgabenordnung richtet sich somit grundsätzlich nach dem Sitz der Geschäftsleitung (§ 20 AO). Inhalts- und Bekanntgabeadressat von Steuerbescheiden ist die optierende Gesellschaft unter ihrer Firma. Die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft sind nicht nach §§ 78 ff. AO am Körperschaftsteuerverfahren beteiligt. Die zur Vertretung ermächtigten Personen (§ 1a Abs. 2 S. 5 KStG-E) haften gem. § 69 AO, während eine Haftung für die übrigen Gesellschafter höchstens auf Grundlage der §§ 71 und 74 AO möglich ist. Allerdings haften die Gesellschafter für die Körperschaft- und Gewerbesteuer-schulden der Gesellschaft unbeschränkt, soweit diese aufgrund zivilrechtlicher Vorschriften unbeschränkt in Anspruch genommen werden können (z. B. die OHG-Gesellschafter).

## 5. Übergang zur Körperschaftbesteuerung

Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt gem. § 1a Abs. 2 S. 1 KStG-E als (steuerlicher) Formwechsel. Die Vorschrift des §§ 1 und 25 i. V. m. 20 ff. UmwStG sind entsprechend anwendbar. Dies gilt mit Ausnahme der steuerlichen Rückwirkung gem. § 20 Abs. 6 UmwStG. Als Einbringungszeitpunkt gilt gem. § 1a Abs. 2 S. 3 Halbs. 1 KStG-E das Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr, für das die Option erstmals ausgeübt wurde, unmittelbar vorangeht. § 25 UmwStG fingiert für steuerliche Zwecke einen Vermögensübergang und statuiert die Pflicht, eine steuerliche Übertragungsbilanz aufzustellen, wobei die Möglichkeit besteht, den Buchwert der Wirtschaftsgüter fortzuführen (§ 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG).

Aus dem fiktiven Formwechsel ergeben sich im Folgenden dargestellte Unwägbarkeiten, die insbesondere für bestehende Personenhandels-gesellschaften zur Vermeidung negativer steuerlicher Folgen eine dezi-dierte Prüfung erfordern und unter Umständen sogar zu einem Anwendungshindernis führen. Ein gänzlich steuerneutraler Übergang erscheint für eine Vielzahl von Bestandsgesellschaften nicht möglich:

### a) Buchwert/Zwischenwert

Grundsätzlich kann neben dem Antrag auf Optionsbesteuerung – sofern gewünscht – ein Antrag auf Buchwert- oder Zwischenwertfort-führung gestellt werden. Dies hat zur Folge, dass aus der siebenjähri-gen Behaltensfrist bei Buchwertfortführung eine faktische zeitliche Bindung an die Optionsbesteuerung resultiert. Eine vorherige Rück-

<sup>8</sup> BR-Drs. 244/21, 2.



option oder etwaige Anteilsverkäufe führen – wengleich nach § 1a KStG-E möglich – zur Verletzung der Behaltensfrist und somit zur rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsgewinns. Gerade grundsätzlich veräußerungswillige Gesellschafter sollten daher sorgsam prüfen, ob die Geltendmachung der Option zweckmäßig erscheint. Ferner wird zu erwägen sein, ob es sich nicht aufgrund der wesentlichen möglichen wirtschaftlichen Folgen anbietet, die Rückoption gemäß § 1a Abs. 4 KStG-E von einem einstimmigen Gesellschafterbeschluss abhängig zu machen.

#### b) Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne

Darüber hinaus führt die Ausübung der Option wie bei einer „echten“ Umwandlung zur Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne gem. § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG. Dies dürfte ein erhebliches Hemmnis für Bestandsunternehmen darstellen. Gerade im Falle hoher nicht entnommener Gewinne würde die Option zur Körperschaftsbesteuerung nicht ohne erhebliche Steuerbelastung möglich sein. Eine über die Option zur Körperschaftsbesteuerung hinausgehende realitätsnahe Fortentwicklung des § 34a EStG, die insbesondere Gesellschaften mit hohen nicht entnommenen Gewinnen zugutekäme, ist derzeit nicht absehbar.<sup>9</sup> Eine Stundungsregelung ist bislang nicht vorgesehen; Steuerpflichtige könnten mithin allein auf Billigkeitsmaßnahmen hoffen. Damit eine solche Hoffnung nicht enttäuscht wird, sollte jedenfalls im Gesetzgebungsverfahren diskutiert werden, ob angesichts der Möglichkeit der Rückoption die Thesaurierungsbesteuerung nicht bis zur Verwirklichung eines der Tatbestände des § 34a Abs. 6 EStG beibehalten werden kann und dann allgemein die Stundung nach § 34a Abs. 6 S. 2 EStG zur Anwendung kommen sollte.

#### c) Eigenkapitalerfassung

Das steuerbilanzielle Eigenkapital der Personengesellschaft im Zeitpunkt der Einbringung wird – in Ermangelung von Nennkapital im Sinne des § 27 Abs. 1 S. 1 KStG – insgesamt auf dem steuerlichen Einlagekonto der optierenden Gesellschaft erfasst (§ 1a Abs. 2 S. 4 KStG-E). Es ist daher zu raten, bei ggf. disquotale geführten Kapitalkonten einer Personenhandelsgesellschaft vor einer Geltendmachung der Option für einen Ausgleich zwischen den Gesellschaftern zu sorgen.

#### d) Sonderbetriebsvermögen

Mangels zivilrechtlichem Umwandlungsakt scheidet eine steuerneutrale Umwandlung dann oftmals aus, wenn funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen gehalten werden, da eine „Nebenvereinbarung“ wie bei einem zivilrechtlichen Formwechsel nicht möglich ist. Die Zurückbehaltung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen ist bei Geltendmachung des Optionsrechtes im Gleichlauf mit einem tatsächlichen Formwechsel nicht steuerneutral möglich.<sup>10</sup> Zur Steuerneutralität des fiktiven Formwechsels bedürfte es beispielsweise<sup>11</sup> im Vorfeld der Option der (gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG steuerneutralen<sup>12</sup>)<sup>13</sup> Einbringung der wesentlichen Betriebsgrundlagen aus dem Sonderbetriebsvermögen (und Alleineigentum) des Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft oder in das Sonderbetriebsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft. Streitigkeiten zwischen Gesellschaftern, aber auch Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung, um den gemeinen Wert der einzulegenden Wirtschaftsgüter sollten unter Inkaufnahme der Kos-

ten für externe Bewertungsgutachten vermeidbar sein. Der Bundesrat fordert insofern eine Präzisierung bei der Regelungstechnik.<sup>14</sup>

Weitergehend verliert das Sonderbetriebsvermögen, soweit es nicht in die Gesellschaft oder eine andere Mitunternehmerschaft überführt wird, mit Ausübung der Option seine Eigenschaft als Betriebsvermögen, was zur Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven führt.

#### e) Verlustvorträge

Es wurde nicht positiv geregelt, dass gewerbsteuerliche Verlustvorträge der Personengesellschaft trotz des fiktiven Formwechsels erhalten bleiben. Dies erscheint misslich, bleiben doch letztlich – zivilrechtlich – Unternehmen und Unternehmer identisch.

Einkommensteuerliche (bzw. körperschaftsteuerliche) Verlustvorträge verbleiben auf persönlicher Ebene des Gesellschafters.<sup>15</sup> Damit besteht in gewissen Konstellationen das Risiko, dass – insbesondere bei sehr hoher Thesaurierungsquote der optierten Personenhandelsgesellschaft – Verlustvorträge mangels verrechenbarer positiver Einkünfte über einen langen Zeitraum nicht genutzt werden können und ggf. in nicht unerheblichen Maße mit dem Ableben von natürlichen Personen als Gesellschafter endgültig entfallen.

#### f) Formwechsel/Verschmelzungen

Darüber hinaus ist ungeklärt, wie mit Formwechseln in eine bzw. Verschmelzungen bestehender Kapitalgesellschaften auf eine optierende Gesellschaft umzugehen ist. Diesbezüglich schafft auch der gegenüber dem Referentenentwurf ergänzte § 1a Abs. 4 S. 7 KStG-E, der (nur) für den Fall des (zivilrechtlichen) Formwechsels/der (zivilrechtlichen) Verschmelzung der optierenden Gesellschaft auf eine Körperschaft dies steuerrechtlich einer Umwandlung zweier Körperschaftsteuer-subjekte gleichstellt, keine abschließende Klarheit.

#### g) Gewerbesteuer-Ausgleichsklauseln

Sofern der Gesellschaftsvertrag der Personenhandelsgesellschaft derzeit Sonderregelungen für einen Gewerbesteuer-Ausgleich zwischen Gesellschaftern vorsieht, wird zu prüfen sein, ob Anpassungen des Gesellschaftsvertrages erforderlich sind, um die sekundären Belastungswirkungen insbesondere bei Sonderbetriebsvermögen, aber auch die ggf. an Mindestbeteiligungsquoten geknüpfte Beteiligungsprivilegierung, § 9 Nr. 2a GewStG, auszugleichen. Da die optierende Gesellschaft nach § 2 Abs. 8 GewStG-E als Kapitalgesellschaft gilt, ist für die Beteiligungsprivilegierung nach § 9 Abs. 2a S. 2 GewStG auf die Vermögens- und nicht auf die Ertragsbeteiligung abzustellen. Auch insofern können Anpassungen des Gesellschaftsvertrages infolge der Option erforderlich werden.

### 6. Ertragsbesteuerung von Personengesellschaften und Personengesellschaftern nach Option

Die optierende Gesellschaft unterliegt fortan unabhängig von der erzielten Einkunftsart selbst der Körperschaft- (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG-E)

<sup>9</sup> Eine Reform des § 34a EStG wurde in der Vergangenheit vielmehr als Alternative zur Einführung des Optionsmodells diskutiert Wacker, DStR 2019, 585.

<sup>10</sup> Nitzsche, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: November 2020, § 20 UmwStG, Rn. 49.

<sup>11</sup> Alternativ ist abhängig von den jeweiligen Rahmenbedingungen ein Verkauf oder eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung in Betracht zu ziehen.

<sup>12</sup> Auch aus einer grunderwerbsteuerlichen Sicht ist eine steuerneutrale Einbringung ohne Verletzung der Haltefristen durch den fiktiven Formwechsel möglich.

<sup>13</sup> Disquotale Einlagen sind auf Grund der schenkungsteuerlichen Relevanz zu vermeiden, vgl. Schulze zur Wiesche, BB 2021, 158; BFH, 5.2.2020 – II R 9/17, BStBl. II 2020, 658.

<sup>14</sup> BR-Drs. 244/21, 5.

<sup>15</sup> Vgl. AEUmwStG 2006, Rn. 23.02.

und Gewerbesteuerpflicht (§ 2 Abs. 8 GewStG-E). Unabhängig von handels- oder gesellschaftsrechtlichen Buchführungspflichten hat für diese eine Gewinnermittlung mittels Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) zu erfolgen (§ 1a Abs. 3 S. 6 KStG-E). Fortan können Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter körperschaft- und gewerbesteuerlich gewinnwirksam als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. § 1a Abs. 5 KStG-E sieht zudem vor, dass Gewinnanteile, die noch nicht entnommen wurden und deren Auszahlung aus gesetzlichen oder vertraglichen Gründen nicht verlangt werden kann, nicht als ausgeschüttet gelten und somit auch nicht der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen sind. Vor Ausübung der Option sollten daher die gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungs- und Entnahmeregeln angepasst werden, um eine Steuerbelastung durch die Zuteilung entnahmefähiger Gewinne zu vermeiden. Auch insoweit dürfte die Annahme, dass gesellschaftsvertragliche Änderungen regelmäßig nicht erforderlich seien, wenig realitätsnah sein.

Vorherige in Gesamthands- und Sonderbilanz korrespondierend zu bilanzierende Sondervergütungen stellen – soweit fremdüblich – nun auf Ebene der Gesellschaft Betriebsausgaben dar.<sup>16</sup> Bestehende Sondervergütungen sind einem Drittvergleich zu unterziehen und ggf. anzupassen, um einer Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung/verdeckte Einlage vorzubeugen. Angemessene Sondervergütungen mindern nach Option den Gewerbeertrag mit Blick auf die Gewerbesteuer. Dies stellt – zumeist – eine Besserstellung zur Anrechnung gem. § 35 EStG dar.<sup>17</sup> Auch können – anders als bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen<sup>18</sup> – ertragswirksame Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG) für einen für die Gesellschaft tätigen Gesellschafter gebildet werden.

Hinsichtlich der Gesellschafterbesteuerung regeln §§ 17 Abs. 1 S. 3 und 20 Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2 EStG-E, dass die Anteile an einer optierenden Gesellschaft den Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt werden. Gewinne und Verluste der Gesellschaft stellen (unausgeschüttet) noch keine Einkünfte bei den Gesellschaftern dar. Abhängig davon, ob die Anteile im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft gehalten werden, gilt für Leistungen von der Gesellschaft der Abgeltungstarif bzw. das Teileinkünfteverfahren oder § 8b KStG findet Anwendung. Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen begründen keine Sondervergütung (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Halbs. 2 EStG) mehr, sondern sind den jeweiligen Einkunftsarten zuzurechnen (vgl. § 1a Abs. 3 S. 2 Nr. 1–4 KStG-E). Die optierende Gesellschaft gilt insoweit als lohnsteuerpflichtiger Arbeitgeber (§ 1a Abs. 3 S. 6 KStG-E). Darüber hinaus entfällt die Möglichkeit zur Gewerbesteueranrechnung gem. § 35 EStG, sodass im Einzelfall bei Mitunternehmern, die z. B. auf Sondervergütungen für Vollarrechnungen von Gewerbesteuern angewiesen sind, mit Widerstand gegen die Wahl des Optionsmodells zu rechnen ist.

Im Rahmen einer Wohnsitzverlagerung eines Gesellschafters ins Ausland ist zu beachten, dass die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft – auch nach derzeitigem Regierungsentwurf des ATADUMs<sup>19</sup> vom 24.3.2021 – der Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG zu unterwerfen ist, sofern die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 S. 3 EStG-E erfüllt sind.

## 7. Grunderwerbsteuer/Erbschaftsteuer

Für Grunderwerbsteuerliche Zwecke wird die optierende Gesellschaft weiterhin als Personengesellschaft behandelt, sodass § 1 Abs. 2a GrEStG weiterhin Anwendung findet. Etwaige Haltefristen gem. §§ 5,

6 GrEStG sollten von der ertragsteuerlichen Behandlung als Kapitalgesellschaft ebenfalls nicht berührt werden. Vielmehr können wohl auch für künftige Übertragungen Steuerbefreiungen, die an die Rechtsform der Personengesellschaft anknüpfen, nutzbar gemacht werden.

Auch im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist weiterhin die zivilrechtliche Stellung der optierenden Gesellschaft als Personengesellschaft maßgeblich. Entsprechend stellt die Beteiligung an der optierenden Personengesellschaft weiterhin beteiligungsunabhängig gem. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-E begünstigungsfähiges Vermögen dar. Eine Schlechterstellung könnte sich auf Grund der ertragsteuerlichen Betrachtung im Rahmen des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG<sup>20</sup> dahingehend ergeben, dass das grundsätzlich zum begünstigungsfähigen Vermögen zählende Sonderbetriebsvermögen<sup>21</sup> als Privatvermögen behandelt wird. Entsprechend sollte eine Überführung in das Gesamthandsvermögen der optierenden Gesellschaft oder die Ausgestaltung einer Betriebsaufspaltung im Rahmen konkreter Schenkungsvorhaben in Erwägung gezogen werden. Insgesamt ist aber zu begrüßen, dass nicht etwa eine Mindestbeteiligungsquote entsprechend der Regelung des § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG für die Privilegierungsfähigkeit von Beteiligungen an (optierenden) Personenhandelsgesellschaften eingeführt wurde. Insoweit keine Behandlung gleich einer Kapitalgesellschaft anzunehmen erscheint konsequent, ist bei Personengesellschaften die „Zwischenschaltung“ von Poolverträgen i. S. v. § 13b Abs. 4 Nr. 2 S. 2 ErbStG kein tradierter Weg, einen „Zusammenhalt“ von Gesellschaftern in Familienunternehmen sicherzustellen.

## 8. Rückoption/Entfall der Voraussetzungen

Die optierende Gesellschaft kann gem. § 1a Abs. 4 KStG-E zur transparenten Besteuerung zurückkehren. Hierfür bedarf es entsprechend § 1a Abs. 1 S. 2 KStG-E eines Antrages vor Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Besteuerung auf Grundlage des Körperschaftsteuergesetzes nicht mehr erfolgen soll. Die Rückoption gilt abermals als Formwechsel, ohne die Möglichkeit der steuerlichen Rückwirkung i. S. d. § 9 UmwStG. Der Bundesrat fordert für Option und Rückoption jeweils eine Bindungsdauer von sieben Jahren.<sup>22</sup>

Auch ohne Antrag tritt diese Rechtsfolge ein, sobald die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG-E entfallen (z. B. Gesellschaft wird durch Aufgabe des Handelsgewerbes zur GbR) oder die Gesellschaft durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters zivilrechtlich beendet wird. Ist in letzterem Fall der Anwendungsbereich des UmwStG eröffnet, wird die Gesellschaft auf den letzten Gesellschafter durch Aufwärtsverschmelzung – ggf. steuerneutral – anwachsen, ansonsten wird die Liquidation entsprechend § 11 KStG angeordnet (§ 1a Abs. 4 S. 6 KStG-E). Der Bundesrat hat auf Probleme der Regelungstechnik hingewiesen, die im Gesetzgebungsverfahren noch gelöst werden müssen.<sup>23</sup>

Auch im Fall der Rückoption wird eine gänzlich steuerneutrale Übertragung nur schwerlich realisierbar sein, sodass die (Rück-)Option anhand einer spezifischen Belastungsprüfung wohl überlegt sein

16 Vgl. Lüdicke, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2018, § 1, Rn. 31.

17 Vgl. Lüdicke, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2018, § 1, Rn. 76.

18 Zur verfassungsrechtlichen Kritik, vgl. Lüdicke, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2018, § 1, Rn. 32.

19 Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie.

20 RE 13b.5 Abs. 3 ErbStH 2020.

21 Lüdicke/Oppel, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2018, § 16, Rn. 66.

22 BR-Drs. 244/21, 4.

23 BR-Drs. 244/21, 7.

sollte. Zwar besteht abermals die Möglichkeit, durch separaten Antrag eine Buchwertfortführung – samt Haltefristen – zu erreichen. Eine steuerliche Belastung kann sich allerdings insbesondere aus § 7 UmwStG ergeben, der eine als Kapitaleinkünfte zu berücksichtigende Ausschüttung der steuerbilanziellen Gewinnrücklagen der Körperschaft fingiert. Etwaige Verlustvorträge auf Ebene der (fingierten) Kapitalgesellschaft gehen zudem unter.

## 9. Die optierte Personengesellschaft als Organgesellschaft und weitere Folgefragen

Der Gesetzesentwurf sieht nicht vor, dass eine zur körperschaftsteuerlichen Veranlagung optierende Personengesellschaft Organgesellschaft innerhalb eines ertragsteuerlichen Organkreises sein kann. Sollte die Stellung als Organgesellschaft nicht möglich sein, wäre das Ziel der Gleichstellung der optierenden Personenhandelsgesellschaft mit einer Kapitalgesellschaft nur bedingt erreicht. Freilich müssten die Voraussetzungen einer Organschaft nach §§ 14 ff. KStG an die Besonderheiten bei Personengesellschaften angepasst werden. Die bloße Ergänzung des Kreises möglicher Organgesellschaften um optierte Personenhandelsgesellschaften erscheint ohne Anpassung des Gesetzestextes nicht möglich. Offen ist naturgemäß auch, ob eine zur Körperschaftsteuerung optierende Personengesellschaft, die Teil einer internationalen Gruppe ist, bei einer künftigen Umsetzung des GKKB-Projektes der EU<sup>24</sup> unproblematisch mitberücksichtigt werden kann. Es ist zu raten, diesen Aspekt bei der weiteren Verhandlung um die Umsetzung des GKKB-Projektes zu berücksichtigen. Ferner ist unklar, ob auch eine „beschränkt steuerpflichtige Personengesellschaft“ von der Option Gebrauch machen kann.

## IV. Gesamtbewertung des Optionsmodells

Der Gesetzesvorschlag ist zu begrüßen, insbesondere um die „Sonderrolle“ deutscher Gesellschaften in internationalen Strukturen hinsichtlich der daraus folgenden Praxisprobleme zu beseitigen. Insbesondere neu gegründete Unternehmen, bei denen Themen wie Sonderbetriebsvermögen, Ergänzungsbilanzen oder Sperrfristen noch keine faktischen Optionsbeschränkungen darstellen, werden die Option sicherlich auch bei einer Verabschiedung des Gesetzes in der derzeitigen Entwurfsfassung gut annehmen können.

Um Bestandgesellschaften einen Wechsel zur intransparenten Besteuerung zu ermöglichen, sollte erwogen werden, einige Erleichterungen zuzulassen. So würde insbesondere eine Stundungsmöglichkeit mit Blick auf die Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne in der derzeitigen aufgrund der Pandemie bei vielen Unternehmen und Unternehmern angespannten Liquiditätslage analog zu der Regelung in § 34a Abs. 6 S. 2 EStG sicherlich zu begrüßen sein. Auch mit Blick auf die Einbindung in Organschaften sollte eine Erweiterung des Vorschlags erwogen werden. Schließlich sollte erwogen werden zu regeln, dass in Fällen, in denen für den Formwechsel eine 3/4-Mehrheit nach dem aktuellen Gesellschaftsvertrag bereits ausreichend ist, diese 3/4-Mehrheit auch für die Wahl des Optionsmodells ausreichend ist.

## V. Weitergehende Änderungen durch KöMoG

### 1. „Globalisierung“ des Umwandlungssteuerrechts

Durch die Abschaffung des § 1 Abs. 2 KStG fallen künftig weltweit alle Umwandlungen von Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 UmwStG in

dessen Anwendungsbereich, die inländischen Umwandlungen im Sinne des Umwandlungsgesetzes vergleichbar sind und deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021 liegt (§ 27 Abs. 18 UmwStG-E). Ausgenommen von der „Globalisierung“ sind die Einbringung und der Anteilstausch (§§ 20 ff. UmwStG). Begründet wird dies mit der Einschränkung für Einbringende aus EU-/EWR-Staaten gegenüber der bestehenden Rechtslage.

In diesem Zuge werden § 12 Abs. 2 (Verschmelzungen von Körperschaften desselben Drittstaates) und Abs. 3 (Liquidationsbesteuerung bei Wegzug in Drittstaat) KStG aufgrund der einheitlichen Regelung im Umwandlungssteuergesetz aufgehoben und der Anwendungsbereich des § 8 Abs. 1 Nr. 10 ASTG dem des § 1 UmwStG-E angepasst. Der Bundesrat bittet den Gesetzgeber, diese Änderungen zunächst steuerfachlich zu prüfen.<sup>25</sup>

### 2. Übergang von Ausgleichsposten zur Einlagelösung

Im Bereich der organschaftlich bedingten Minder- und Mehrabführungen der Organgesellschaft wird die bisherige Regelung des § 14 Abs. 4 KStG, nach dem in der Steuerbilanz des Organträgers ein aktiver oder passiver Ausgleichsposten, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Obergesellschaft entspricht, zu bilden war, durch die Einlagenlösung ersetzt. Organschaftlich bedingte Mehrabführungen werden künftig als Rückzahlungen aus dem Einlagekonto (Einlagerückgewähr) und entsprechende Minderabführungen als Einlagen behandelt und mindern bzw. erhöhen somit unmittelbar den Wert der Beteiligung in der Steuerbilanz des Organträgers (§ 14 Abs. 4 KStG-E).

§ 27 Abs. 1 S. 3 KStG-E sieht für organschaftliche Mehrabführungen einen Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto vor. § 27 Abs. 6 S. 2 KStG-E statuiert zudem hinsichtlich Minderung des steuerlichen Einlagekontos einen Vorrang von organschaftlichen Mehrabführungen vor anderen Leistungen.

### 3. Währungskursverluste Gesellschafterdarlehen

Gewinnminderungen einer Körperschaft aufgrund von Währungskursschwankungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen bzw. der Inanspruchnahme von Sicherheiten eines zu mehr als 25% (un-)mittelbar beteiligten Gesellschafters, die nach dem 31.12.2021 eintreten (§ 34 Abs. 5 S. 1 KStG-E), wirken sich nunmehr bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens aus (§ 8b Abs. 3 S. 6 KStG-E). Gleiches gilt für diesem Gesellschafter nahestehende Personen bzw. Gewinnminderungen im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme durch rückgriffsberechtigte Dritte (§ 8b Abs. 3 S. 5 KStG). Wegen der vielen ungelösten Fragen empfiehlt der Bundesrat ohnedies erst eine Umsetzung ab dem Veranlagungszeitraum 2023.<sup>26</sup>

## VI. Umsetzungschancen

Das Gesetzesvorhaben bedarf nach Art. 105 Abs. 3, Art. 106 GG der Zustimmung des Bundesrates. Es ist zu erwarten, dass, sollte das Gesetz nicht in der Sitzung des Bundesrates am 25.6.2021 beschlossen werden, das Gesetzgebungsverfahren nicht mehr vor der Bundestagswahl abgeschlossen und das Gesetzgebungsverfahren in Gänze – sofern dann bei einem Regierungswechsel (noch) politisch gewollt –

<sup>24</sup> Vgl. zum letzten Richtlinienentwurf Eiling, IWB 2017, 49.

<sup>25</sup> BR-Drs. 244/21, 17.

<sup>26</sup> BR-Drs. 244/21, 19.

„neu“ durchlaufen werden müsste. Da dem aktuellen Entwurf, wie beschrieben, durchaus noch ein gewisser Änderungs- und Nachschärfungsbedarf attestiert werden kann, erscheint die Umsetzung in dieser Legislaturperiode durchaus nicht sicher. Aufgrund der breiten politischen Zustimmung zum Optionsmodell innerhalb der derzeit regierenden Koalition kann dennoch tendenziell mit der Umsetzung gerechnet werden.<sup>27</sup> Bei einer Umsetzung in einer späteren Legislaturperiode dürfte das Ziel, dass Personengesellschaften bereits hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2022 wie Körperschaften besteuert werden können, praktisch nicht mehr umsetzbar sein.

<sup>27</sup> Gute Umsetzungschancen aus diesem Grund nehmen auch *Bartelt/Geberth*, DStR-Aktuell 2021, 62 an.

**Prof. Dr. Jochen Lüdicke**, RA/StB/FAStR, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lüdicke & Kollegen Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Düsseldorf. Er ist ferner Präsident des Bundesverbands der Steuerberater e.V.



**Dr. Astrid Eiling**, RAin/FAinStR, ist geschäftsführende Gesellschafterin der Lüdicke & Kollegen Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Düsseldorf.



## BFH: Festsetzungsverjährung bei Erstattungsansprüchen im dreistufigen Verfahren (Grundsteuer)

**BFH**, Urteil vom 25.11.2020 – II R 3/18

ECLI:DE:BFH:2020:U.251120.IIR3.18.0

Volltext des Urteils: [BB-ONLINE BBL2021-1109-3](#)

unter [www.betriebs-berater.de](#)

### AMTLICHE LEITSÄTZE

1. Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 AO kann durch jeden mit dem Steueranspruch zusammenhängenden Erstattungsanspruch ausgelöst werden.
2. Der Erstattungsanspruch muss vor Ablauf der Festsetzungsfrist entstanden sein.
3. § 171 Abs. 14 AO ist für die Frage, ob ein Erstattungsanspruch besteht, im Sinne der formellen Rechtsgrundtheorie auszulegen.

AO § 37 Abs. 2, § 47, § 155 Abs. 2, § 162 Abs. 5, § 169 Abs. 2, § 170 Abs. 1, § 171 Abs. 3, Abs. 10, Abs. 14, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 180, § 181 Abs. 5; BewG § 19 Abs. 1; GrStG § 1 Abs. 2, § 9 Abs. 2, § 13 Abs. 1

### SACHVERHALT

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war von 1993 bis 2007 Eigentümerin einer Liegenschaft in F, die mit einem 1996 fertiggestellten Geschäftshaus bebaut ist. Auf der Grundlage einer Einheitswertfeststellung auf den 01.01.1991 waren Grundsteuern festgesetzt worden.

Auf den 01.01.1994 und den 01.01.1997 waren am 21.12.2001 bzw. 17.12.2002 Einheitswertbescheide ergangen. Auf Grundlage dieser Bescheide sowie der Grundsteuermessbescheide setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA –) höhere Grundsteuern als bisher fest, und zwar am 21.12.2001 und 04.10.2004 für die Jahre 1994 bis 1996, am 21.12.2001 und 12.10.2004 für die Jahre 1997 bis 2001, am 14.06.2002 und zuletzt am 12.10.2004 für das Jahr 2002 und am 12.10.2004 für die Jahre 2003 und 2004.

Gegen die Einheitswertbescheide auf den 01.01.1994 und den 01.01.1997 legte die Klägerin Einspruch ein und erhob Klage (3 K 2488/04 B). Dabei berief sie sich auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung. In der mündlichen Verhandlung vom 10.06.2009 hob das FA auf Hinweis des Finanzgerichts (FG) Berlin-Brandenburg die Bescheide auf. Der Rechtsstreit wurde übereinstimmend für erledigt erklärt. Am 09.07.2009 hob das FA auch die entsprechenden Grundsteuermessbescheide auf.

Am 15.07.2009 beantragte die Klägerin, im Wege der Folgebescheidsänderung die auf den Einheitswerten/Grundsteuermessbeträgen auf den 01.01.1994 und 01.01.1997 beruhenden Grundsteuerbescheide aufzuheben. Das FA hob die Grundsteuerbescheide nicht auf.

Am 28.07.2009 erließ das FA auf den 01.01.1994 erneut einen Einheitswertbescheid, dem ein Wirkhinweis nach § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) beifügt war, sowie einen Grundsteuermessbescheid. Am 29.07.2009 erließ es auf den 01.01.1997 einen mit einem Wirkhinweis für die Jahre bis 2004 versehenen Einheitswertbescheid und einen Grundsteuermessbescheid. Die Einsprüche gegen alle vier Bescheide blieben erfolglos. Das FG wies die (nur) gegen die beiden Grundsteuermessbescheide gerichtete Klage mit Urteil vom 29.04.2014 – 3 K 3142/12 (Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2014, 1560) ab. Über die Festsetzungsverjährung der Grundsteuer sei in den Verfahren betreffend die Grundsteuer zu entscheiden. Das Urteil ist rechtskräftig.

Mit Bescheiden vom 10.04.2012 hatte das FA zwischenzeitlich die am 15.07.2009 beantragte Folgebescheidsänderung abgelehnt. Es wies mit Einspruchsentscheidung vom 13.01.2015 die Einsprüche zurück, mit denen die Klägerin den Eintritt der Festsetzungsverjährung der Grundsteuer geltend machte.

Das FG hat die dagegen erhobene Klage abgewiesen. Wenn das FA nach der Aufhebung der Einheitswertbescheide und der Grundsteuermessbescheide am 10.06.2009 die Grundsteuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO aufgehoben hätte, wäre es, so das FG, sogleich befugt gewesen, neue Grundsteuerbescheide mit demselben Inhalt zu erlassen, so dass die Aufhebung entbehrlich gewesen sei. Das FA hätte zunächst nach § 155 Abs. 2 AO nach Erlass der neuen Grundlagenbescheide vom 28./29.07.2009 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO wieder Grundsteuerbescheide erlassen dürfen. Der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Grundsteuer sei zwar nicht nach § 171 Abs. 10 AO, jedoch nach § 171 Abs. 14 AO gehemmt gewesen. Die auf die Einheitswertbescheide vom 21.12.2001 bzw. 17.12.2002 zurückgehende Grundsteuer sei in allen Fällen bereits gezahlt worden. Mit ersatzloser Aufhebung der Grundsteuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO wären nach § 37 Abs. 2 Satz 2 AO Grundsteuererstattungsansprüche entstanden. Die für § 171 Abs. 14 AO entscheidende Frist für deren Zahlungsverjährung hätte nicht vor Aufhebung der Bescheide zu laufen begonnen. § 171 Abs. 14 AO sei nicht auf diejenigen