

Leiter der Abteilung für Wirtschafts- und Finanz-
politik im Bundeskanzleramt
Willy-Brandt-Straße 1
10557 Berlin

Düsseldorf, 1. Juni 2026

703/562

Aktuelle Steuerreformdebatte – Wettbewerbsfähigkeit und Rechtssicherheit nicht aus dem Blick verlieren

Sehr geehrte Damen und Herren,

die gegenwärtige öffentliche Debatte über eine Anhebung des Einkommensteuer-Spitzensteuersatzes nehmen wir als Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) zum Anlass, eine entscheidende Perspektive zu verdeutlichen: Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist die Einkommensteuer de facto ihre Unternehmensteuer. Eine Erhöhung des Spitzensteuersatzes würde daher gerade diese in der Regel mittelständischen Unternehmen, die das Rückgrat der deutschen Wirtschaft bilden, zusätzlich ertrags- und liquiditätswirksam belasten – und das in einer Phase schwachen Wachstums. Erst vor wenigen Tagen betonte der Stabilitätsrat als gemeinsames Gremium des Bundes und der Länder mit Pressemeldung vom 11.05.2026 die Notwendigkeit wachstumsstärkender Reformen, um die wirtschaftliche Entwicklung in Deutschland zu fördern.

In diesem Zusammenhang geben wir zu bedenken, dass auch Personenunternehmen im internationalen Wettbewerb stehen. Ihre reinvestierten Gewinne – das Fundament für Investitionen und Eigenkapitalbildung als Risikoabsicherung – dürfen nicht durch im internationalen Vergleich hohe Steuersätze wettbewerbsverzerrend beschnitten werden. Thesaurierte Gewinne solcher Unternehmen müssen möglichst umgehend mit einem international vergleichbaren effektiven Steuersatz besteuert werden, damit unsere mittelständische Wirtschaft die Wettbewerbsfähigkeit wiedererlangt und Spielraum für Zukunftsinvestitionen

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Roßstraße 74
40476 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

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

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE19353203

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin
des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP;
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/3 zum Schreiben vom 01.06.26 an Bundeskanzleramt

und notwendige Transformationen, z.B. zu Klimafreundlichkeit und für Technologisierung, hat.

Der deutsche Gesetzgeber hat hierfür bereits Instrumente geschaffen, etwa die Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) und die Option zur Körperschaftsteuer (§ 1a KStG). Allerdings zeigen Erfahrungen aus der Beratungspraxis, dass diese Werkzeuge mit erheblichen Hürden, systematischen Schwächen und einer enormen Komplexität behaftet sind und daher nur selten genutzt werden. Bei der Thesaurierungsbegünstigung sollte den Steuerpflichtigen z.B. eine Möglichkeit gegeben werden, einen nachversteuerungsfreien Entnahmebetrag jahresübergreifend aufzubauen, der dann als vorrangig für Entnahmen verwendet wird. Ferner erscheint es konsequent für steuerliche Zwecke nach § 1a KStG optierte Personengesellschaften wie Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft als mögliche Organgesellschaft i.S. des § 17 KStG anzuerkennen. Schließlich sollte eine gesetzliche Regelung geschaffen werden, nach der sog. nachversteuerungspflichtige Beträge aus der vorherigen Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung in das Regime der Körperschaftsbesteuerung überführt werden können, um beide Instrumente besser miteinander zu verzahnen. Diese und weitere konkrete Vorschläge zur Verbesserung der Besteuerung von Personengesellschaften, die wir bereits mit Vertreterinnen und Vertretern des Bundesministeriums der Finanzen diskutiert haben, finden Sie in der **Anlage 1** (IDW Schreiben an das BMF vom 23.09.2025 „*Quick Fixes im Bereich der Besteuerung von Personengesellschaften*“ zur Vereinfachung der Besteuerung von Personengesellschaften (Option nach § 1a KStG / § 34a EStG) zu diesem Schreiben.

Auch bei Organschaften besteht aktueller Handlungsbedarf: Ein jüngstes Urteil des Bundesfinanzhofs zur ertragsteuerlichen Organschaft schafft erhebliche Unsicherheit für Unternehmensgruppen. Ohne schnelle Klarstellung drohen unnötiger bürokratischer Aufwand, Rechtsunsicherheit und sehr hohe finanzielle Belastungen, die im schlimmsten Fall Unternehmensinsolvenzen hervorrufen können. Unsere Einschätzung und konkrete Lösungsvorschläge können **Anlage 2** entnommen werden (*IDW-Schreiben vom 17.04.2026 zu Folgen des BFH-Urteils vom 05.11.2025 – I R 37/22 für die tatsächliche Durchführung einer ertragsteuerlichen Organschaft*).

Weitergehende Maßnahmen, mit denen die Steuerpolitik einen wirksamen Beitrag zur Verbesserung der Standortbedingungen in Deutschland leisten kann, haben wir in einem IDW Positionspapier: „*Steuerpolitische Vorschläge zur*

Seite 3/3 zum Schreiben vom 01.06.26 an Bundeskanzleramt

Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in Deutschland“ (Anlage 3) zusammengefasst.

Gern bringen wir unsere Sichtweise in den weiteren politischen Dialog ein und stehen für einen fachlichen Austausch für eine dringend gebotene Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts in Deutschland zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Melanie Sack

Dr. Torsten Moser

Anlagen:

1. IDW-Schreiben an das BMF vom 23.09.2025 „Quick Fixes im Bereich der Besteuerung von Personengesellschaften“ zur Vereinfachung der Besteuerung von Personengesellschaften (Option nach § 1a KStG / § 34a EStG)
2. IDW-Schreiben vom 17.04.2026 zu Folgen des BFH-Urteils vom 05.11.2025 – I R 37/22 für die tatsächliche Durchführung einer ertragsteuerlichen Organschaft
3. IDW-Positionspapier „Steuerpolitische Vorschläge zur Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in Deutschland“ vom 16.01.2025

An das
Bundesministerium der Finanzen
Frau MDin Anette Wagner
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

[ausschließlich per E-Mail](#)

Düsseldorf, 17.04.2026

703/562

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Roßstraße 74
40476 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

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

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

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

Folgen des BFH-Urteils vom 05.11.2025 – I R 37/22 für die tatsächliche Durchführung einer ertragsteuerlichen Organschaft

Sehr geehrte Frau Wagner,

die ertragsteuerliche Organschaft hat für Unternehmensgruppen eine hohe (praktische) Relevanz. Der Gesetzgeber ermöglicht durch die Regelungen des § 14 ff. KStG eine Abkehr von einer Besteuerung des einzelnen, rechtlich selbständigen Unternehmens (Stand-alone-Betrachtung). Sofern juristische Personen in einem tatsächlichen und rechtlichen Unterordnungsverhältnis zu einer anderen juristischen oder natürlichen Person stehen, werden diese zusammen als steuerliche Einheit betrachtet. Technisch wird dabei unter bestimmten Voraussetzungen das Einkommen einer Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet. Damit erfolgt die Besteuerung dieses Einkommens auf Ebene des Organträgers. Werden die Voraussetzungen nicht (mehr) erfüllt, haben sogenannte "verunglückte Organschaften" potenziell erhebliche finanzielle Auswirkungen für die Betroffenen. Eine dieser Voraussetzungen ist ein zivilrechtlich wirksam abgeschlossener Ergebnisabführungsvertrag ("EAV"). Er muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG).

Das BFH-Urteil vom 05.11.2025 – I R 37/22 (veröffentlicht am 12.03.2026) weist aufgrund seiner neuen Ausführungen zur tatsächlichen Durchführung des EAV eine sehr hohe Praxisrelevanz auf. In diesem Zusammenhang ergeben sich für den Berufsstand und die Steuerpflichtigen zahlreiche Fragen. So führt der BFH – in Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung – aus, dass es für eine Durchführung eine Buchung der Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem EAV in den betreffenden Jahresabschlüssen benötigt. Des Weiteren seien diese zivilrechtlich fälligen Ansprüche aus dem EAV zu erfüllen. Der BFH hat

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin
des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP;
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/8 zum Schreiben vom 17.04.2026 an das BMF

sich in der o.g. Entscheidung erstmalig – und entgegen der herrschenden Meinung im Schrifttum – dahingehend positioniert, dass die Erfüllung zeitnah, innerhalb von 12 Monaten ab Fälligkeit erfolgen müsse.

Von besonderer Relevanz für die Steuerpflichtigen wären eine Regelung zum Anwendungszeitpunkt der Rechtsprechung und eine Klarstellung inwieweit sich aus der Rechtsprechung verfahrensrechtliche Konsequenzen – Offenlegungspflichten bei noch einzureichenden Steuererklärungen sowie Anzeige- und Berichtigungspflichten für bereits eingereichte Steuererklärungen – ergeben.

Des Weiteren würde eine Konkretisierung hinsichtlich der neuen Anforderungen an die tatsächliche Durchführung des EAV auf Basis der Grundsätze des Urteils – bspw. zur Fristberechnung oder zur Anerkennung von Erfüllungssurrogaten – zu gerade in der aktuellen wirtschaftlichen Situation dringend erforderlicher Rechtssicherheit und Verlässlichkeit des Steuersystems für den Steuerpflichtigen führen.

Vor diesem Hintergrund möchten wir uns wie folgt positionieren und wären Ihnen sehr verbunden, wenn Sie diese mittels eines entsprechenden Anwendungsschreibens beseitigen oder entsprechende gesetzliche Anpassungen anregen würden:

Zum Anwendungszeitpunkt der Rechtsprechung

Sollte die Finanzverwaltung das Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlichen wollen, sollten die im Urteil aufgestellten Durchführungsgrundsätze erst für Veranlagungszeiträume gelten, die nach der Veröffentlichung beginnen.

Wir regen an, klarzustellen, dass für bereits eingereichte und noch einzureichende Steuererklärungen keine besonderen Nachforschungspflichten hinsichtlich der Durchführung von Ergebnisabführungsverträgen bestehen.

Durch die vorstehend beschriebene Anwendungsregelung wird gewährleistet, dass die Anwendung der Grundsätze für alle Steuerpflichtigen zu demselben Zeitpunkt beginnt und Steuerpflichtige, die vor der erstmaligen höchstrichterlichen Rechtsprechung eine andere Praxis angewandt haben, Zeit haben, ihre Vorgehensweise zu ändern.

Denn der BFH hat, soweit ersichtlich, erstmalig mit o.g. Urteil Stellung zu einer Frist genommen, innerhalb derer Ansprüche aus dem EAV zu erfüllen sind. Die herrschende Meinung – inklusive verwaltungsnaher Literatur – ist bisher davon ausgegangen, dass die Erfüllung von Ansprüchen während der gesamten Vertragslaufzeit der Organschaft bis zu ihrer Beendigung zulässig sei. Steuerpflichtige können sich nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht auf einen Vertrauensschutz nach § 176 AO berufen, da dieser bei bisher ungeklärter

Seite 3/8 zum Schreiben vom 17.04.2026 an das BMF

Rechtslage nicht entstehen kann. Auch vor dem Hintergrund, dass die Finanzverwaltung zur Frist bezüglich der Erfüllung von Ansprüchen aus dem EAV (mindestens) öffentlich bislang keine Stellung bezogen hat, wäre eine rückwirkende Nichtanerkennung einer Organshaft, insbesondere in Fällen der fünfjährigen Mindestlaufzeit – aufgrund der sich aus dem o.g. genannten Urteil ergebenden Gründe – unsachgemäß. Dies gilt insbesondere für Fälle, in denen die Organshaft mittlerweile beendet wurde.

Für Zwecke der Rechtssicherheit sollte eine (gesetzlich normierte) Anwendungsregelung geschaffen werden.

Im Fall einer Anwendungsregelung sollten keine Offenlegungspflichten bei Erklärung einer Organshaft unter ggfs. bestehender Kenntnis von möglichen Verstößen in Altjahren gegen die im Urteil aufgestellten Durchführungsgrundsätze bestehen.

Aus den Regelungen der §§ 90 Abs. 1 Satz 2 und 150 Abs. 2 AO ergibt sich nach unserem Verständnis der dort dargelegten Offenlegungspflichten über steuerlich erhebliche Tatsachen, dass auf den Empfängerhorizont der Finanzbehörden abzustellen ist. Dies wird von der Finanzverwaltung in ihren eigenen Vorschriften sowie durch diese in der im BStBl. II veröffentlichten Rechtsprechung nach außen sichtbar. Nach unserem Verständnis besteht für den zugrunde liegenden Sachverhalt keine Offenlegungspflicht. Soweit ersichtlich ist dies aber nicht eindeutig geklärt.

Zu möglichen Berichtigungspflichten

Wir regen an, klarzustellen, dass für “Altjahre“ und bis zur möglichen Veröffentlichung des Urteils im Bundessteuerblatt keine Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO besteht.

Bei Annahme einer Anzeige- und Berichtigungspflicht hätte für den Steuerpflichtigen bereits im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe erkennbar sein müssen, dass es sich bei den nicht erklärten Tatsachen um solche handelt, die aus Sicht der Finanzbehörde als Erklärungsempfänger steuerlich erheblich sind.

Ergeht nach Abgabe der Steuererklärung erstmalig eine höchstrichterliche Rechtsprechung oder kommt es zu einer Änderung der Rechtsprechung und die Finanzverwaltung macht sich diese zu eigen oder erklärt die Finanzverwaltung erstmalig ihre Sichtweise erkennbar nach außen, fehlt es an einer solchen Erkennbarkeit. Da die Finanzverwaltung zu der zugrunde liegenden Thematik zumindest bisher eine evtl. abweichende Auffassung hat erkennen lassen (vgl. BMF-Schreiben v. 09.07.2021 und vom 07.04.2022), wäre eine Klarstellung, dass keine Berichtigungspflichten bei nachträglicher erstmaliger Festlegung der Rechtslage bestehen, wünschenswert.

Seite 4/8 zum Schreiben vom 17.04.2026 an das BMF

Zu Auswirkungen von Verstößen in festsetzungsverjährten Veranlagungszeiträumen für Folgejahre

Wir regen an, klarzustellen, dass Verstöße in bereits festsetzungsverjährten Veranlagungszeiträumen nicht zu einer Nichtanerkennung der Organshaft in Folgejahren führen dürfen.

Sollten die vorgenannten Klarstellungen oder Kulanzregelungen aus Sicht der Finanzverwaltung nicht möglich sein, geben wir zu bedenken, ob nicht zumindest klargestellt werden kann, dass nur Durchführungsverstöße in noch nicht festsetzungsverjährten Jahren zu einer Nichtanerkennung der Organshaft in Folgejahren führen können. Unter Zugrundelegung der Auffassung der Finanzverwaltung in R 14.5 Abs. 8 KStR kann aus unserer Sicht nicht ausgeschlossen werden, dass auch jahrzehntelang zurückliegende (Nicht-)Handlungen noch Folgen für die heutige Besteuerung entfalten können und ggfs. ein erheblicher Anteil der heute bestehenden Organschaften gefährdet sein könnte.

Zur möglichen Abgabepflicht von Gewerbesteuererklärungen einer Organgesellschaft

Wir regen an, klarzustellen, dass keine erstmalige Abgabepflicht für eine Gewerbesteuererklärung der (vermeintlichen) Organgesellschaft besteht.

Nach unserem Verständnis ist auf Grundlage des § 25 Abs. 1 Nr. 2 GewStDV für die Organgesellschaft während einer bestehenden Organschaft eine eigene Gewerbesteuererklärung abzugeben. Zwar betrifft die persönliche Erklärungspflicht gem. § 14a i.V.m. § 5 GewStG den Organträger, allerdings wird die Gewerbesteuererklärung de facto durch die Organgesellschaft selbst eingereicht. Daher besteht nach unserem Verständnis keine erstmalige Erklärungspflicht.

Zum Verzicht auf eine neue fünfjährige Laufzeit

Wir regen an, die Vorschrift des R 14.5 Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 KStR ersatzlos zu streichen. Alternativ sollten verwaltungsseitig zumindest alle ordnungsgemäß durchgeführten Organschaftsjahre nach Ablauf der Mindestlaufzeit anerkannt werden.

Wurde gegen die Voraussetzungen der Organschaft innerhalb der fünfjährigen Mindestlaufzeit verstoßen, ist der Organschaft von Beginn an die Anerkennung zu versagen. Erfolgt ein Verstoß dagegen erst in einem Jahr nach Ablauf der gesetzlichen Mindestlaufzeit, ist die Anerkennung der Organschaft für dieses Jahr zu verweigern. Die Finanzverwaltung drückt in R 14.5 Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 KStR für die Jahre danach ihre Sichtweise dergestalt aus, wonach auch bei Nichtdurchführung einer Organschaft nach Ablauf der ursprünglichen fünfjährigen Mindestlaufzeit des EAVs eine erneute fünfjährige Laufzeit zur Wiederbelebung der Organschaft erforderlich ist. Diese Auffassung wird nach der herrschenden Meinung nicht durch den Gesetzeswortlaut gedeckt. Vielmehr handelt

Seite 5/8 zum Schreiben vom 17.04.2026 an das BMF

es sich bei Verstößen nach der Mindestlaufzeit um eine “Organschaftspause“ und daher gerade nicht um eine Beendigung der Organschaft. Der EAV besteht zivilrechtlich nämlich fort. Aus diesen Gründen sollte die Verwaltungsvorschrift des R 14.5 Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 KStR vollständig aufgegeben werden.

Die Nichtanerkennung der Rechtsfolgen der Organschaft sollte höchstens auf die Jahre beschränkt werden, für die tatsächlich ein Verstoß der Durchführung vorliegt. Es erscheint nicht plausibel, warum auch für Folgejahre, in denen der EAV ordnungsgemäß durchgeführt wurde, diese Folgewirkungen dergestalt bestehen, dass die Organschaft nicht erkannt wird, weil keine neue fünfjährige Mindestlaufzeit begründet wurde.

Zumindest sollte aber das von der Finanzverwaltung derzeit vorgesehene Erfordernis des Neuabschlusses einer erneuten fünfjährigen Mindestlaufzeit für EAVs, die nur aufgrund der vom BFH konkretisierten Durchführungsgrundsätze als nicht ordnungsgemäß durchgeführt gelten, erst ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung im BStBl (falls dies geplant sein sollte) gelten. Als Folge werden alle ordnungsgemäß durchgeführten Organschaftsjahre anerkannt, die zwischen Durchführungsverstoß und Bekanntwerden der neuen BFH-Rechtsprechung liegen.

Zu Fristberechnung

Wir regen an, klarzustellen, ab welchem Zeitpunkt die Frist beginnt. Unseres Erachtens sollte dabei auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Feststellung des Jahresabschlusses abgestellt werden, sofern zivil- oder gesellschaftsrechtlich keine abweichenden Termine vereinbart wurden.

Der BFH sieht in seinem Urteil grundsätzlich eine Erfüllung innerhalb von zwölf Monaten für ausreichend für eine zeitnahe Erfüllung an. Des Weiteren führt er in seinem o.g. Urteil aus, dass die Zwölfmonatsfrist, mit Feststellung des Jahresabschlusses bzw. der Fälligkeit der Ansprüche beginnt. Allerdings stellt der BFH dabei auf keine gesetzliche Grundlage ab noch wird auf vertragliche Abreden eingegangen. Des Weiteren wurde nicht zwischen Gewinnabführung und Verlustübernahme differenziert. Gerade in diesem Punkt besteht eine Differenz zwischen der Rechtsprechung des BGH (Urteil vom 11.10.1999 – II ZR 120–98) und der des BFH (Urteil vom 22.04.1964 – II 246/60 U, BStBl. III 1964, S. 334). Unter anderem deswegen bestehen in der Praxis unterschiedliche zivilrechtliche Vereinbarungen hinsichtlich des Fälligkeitsdatums.

Der BGH entschied, dass der Verlustübernahmeanspruch nicht erst bei Feststellung des Jahresabschlusses der Gesellschaft, sondern bereits im Zeitpunkt seiner Entstehung und damit am Bilanzstichtag der Organgesellschaft fällig wird. Dieser Aspekt berücksichtigt den besonderen Schutzzweck des § 302 AktG. Dieser gebietet, „*die Fälligkeit der Ausgleichsforderung mit ihrer Entstehung am Bilanzstichtag als dem frühestmöglichen Zeitpunkt eintreten zu lassen.*“

Seite 6/8 zum Schreiben vom 17.04.2026 an das BMF

Anderenfalls hätte der Mehrheitsgesellschafter die Möglichkeit, durch tatsächliche Einflußnahme den Verlustausgleich zum Nachteil der außenstehenden Aktionäre und der Gläubiger zu verschleppen. Werden Aufstellung und Feststellung der Jahresbilanz verzögert, ist der Fehlbetrag anhand der Ansätze einer Zwischenbilanz zu ermitteln.“

Demgegenüber hat der BFH entschieden, dass ohne Fälligkeitsvereinbarung im Vertrag die Gewinnabführung mit Feststellung des Jahresabschlusses fällig wird. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt wurde vertraglich vereinbart, dass für den Fall einer Gewinnabführung die Fälligkeit mit Feststellung des Jahresabschlusses eintreten sollte.

Wie dargestellt, hat sich der BFH nicht näher damit befasst, ob und ggf. in welcher Form von seiner Rechtsprechung abweichende zivilrechtlich vereinbarte Fälligkeiten steuerrechtlich zulässig sind. Für die disponibel gestaltbaren Vertragsteile sind die Vertragspartner u.E. frei darin, individuelle Abreden zu treffen. Dies sollte bei der Anerkennung der Organschaft und dem Beginn der Fristberechnung berücksichtigt werden, soweit außenstehende Gesellschafter nicht benachteiligt werden.

Aus Vereinfachungsgründen sowie Gründen der Rechtssicherheit sollten Ungleichbehandlungen zwischen Gewinnabführung und Verlustübernahme vermieden werden. Daher ist zu überlegen, ob für steuerliche Zwecke als Beginn der Frist für die tatsächliche Durchführung auf identische Zeitpunkte, z.B. die Feststellung des Jahresabschlusses, abgestellt werden kann.

Zur Einführung einer Regelung zur Durchführung

Wir regen an, gesetzlich klarzustellen, bis zu welchem Zeitpunkt eine Durchführung vorzunehmen ist.

Für die Anerkennung einer Organschaft für steuerliche Zwecke ist gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abzuschließen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchzuführen.

Es wird gesetzlich somit weder eine Vorgabe festgelegt, bis wann der EAV tatsächlich durchgeführt werden muss, noch, ob sich die tatsächliche Durchführung auf einzelne Vertragsjahre oder die gesamte Vertragslaufzeit bezieht. Somit erscheint die Interpretation des BFH zwar durchaus möglich, aber nicht zwingend zu sein. Konkret enthält der Gesetzeswortlaut aber keine Voraussetzung einer zeitnahen Erfüllung noch den Hinweis auf eine Zwölfmonatsfrist. Letztendlich fehlt es an einer gesetzlichen Vorgabe zur Regelung der tatsächlichen Durchführung.

Daher ist zu überlegen, ob der Gesetzgeber nicht selbst tätig wird. Sollte eine gesetzgeberische Lösung ins Auge gefasst werden, bitten wir die praktischen

Seite 7/8 zum Schreiben vom 17.04.2026 an das BMF

Umstände zu berücksichtigen. So ist in der Praxis insbesondere für internationale Unternehmensgruppen häufig schwierig, die Zwölfmonatsfrist des BFH einzuhalten. Da der Gesetzgeber frei in seiner Entscheidung über die Länge der Frist ist, sollte dieser Aspekt Berücksichtigung finden. Die steuerliche Anerkennung der Organschaft sollte bei grundsätzlicher Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben nicht an langwierigen (internen) Bearbeitungszeiten scheitern. Hier wäre eine Regelung im Sinne der Abbildung der Realität der Steuerpflichtigen wünschenswert.

Zur Behandlung eines Vorababschlags

Wir regen an, Vorabzahlungen als tatsächliche Durchführung anzuerkennen. Sofern sich der finale Ausgleich dergestalt verzögert, dass dieser außerhalb der Zwölfmonatsfrist erfolgt, sollte die Fristüberschreitung in diesen Fällen einer Anerkennung der steuerlichen Organschaft nicht entgegenstehen. Gleiches gilt, sofern als Forderung oder Verbindlichkeit aus dem EAV nur der saldierte Betrag aus Abschlagszahlung und Anspruch aus dem EAV in der Bilanz ausgewiesen wird.

Der BFH führt im Urteil I R 37/22 in Rz. 14 aus, dass „der Wortlaut „durchführen“ [...] — auch wegen der zeitlichen Verknüpfung mit der gesamten Geltungsdauer des GAV — gerade nicht zwingend (nur) mit der tatsächlichen Erfüllung von Forderungen und Verbindlichkeiten gleichzusetzen, sondern weiter im Sinne eines tatsächlichen „Lebens“ des GAV zu verstehen [ist].“. Weiter führt er aus, dass „schon vor dem Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung objektiv erkennbar sein muss, dass die zivilrechtlichen Vertragspflichten anerkannt und erfüllt werden.“.

Was genau als “Leben“ zu verstehen ist, ergibt sich (verständlicherweise) nicht aus dem Gesetz. Sollte sich die Finanzverwaltung dieser Auffassung anschließen bzw. planen, das Urteil im BStBl. zu veröffentlichen, sollte sie flankierend mitteilen, was aus ihrer Sicht unter “Leben“ zu verstehen ist.

Aus unserer Sicht wird gerade in Fällen, in denen unterjährig – quasi schon “vorab“ – Abschlagszahlungen geleistet werden, der Wille erkennbar sein, den EAV tatsächlich durchzuführen. Dabei ist selbstverständlich, dass final zu viel gezahlte Beträge zurückzuerstatten sind oder der Restbetrag von der Organgesellschaft noch zu leisten ist. In Fällen solcher Vorabzahlungen sollte es unschädlich sein, wenn der finale Ausgleich erst nach der Zwölfmonatsfrist erfolgt, da eindeutig ist, dass der zivilrechtlich vereinbarte tatsächlich umgesetzt wird und auch schon zum Großteil und dass er auch innerhalb “angemessener Zeit“ durchgeführt wurde.

Seite 8/8 zum Schreiben vom 17.04.2026 an das BMF

Zur Anerkennung korrekt durchgeführter Jahre innerhalb der fünfjährigen Mindestlaufzeit

Wir regen an, Durchführungsverstöße, die während der ursprünglichen fünfjährigen Mindestlaufzeit des EAV aufgrund der im Urteil festgelegten Grundsätze entstehen, kulant zu behandeln.

Soweit ersichtlich, ergeht erstmalig in dieser Form Rechtsprechung zur tatsächlichen Durchführung. Aufgrund der weitreichenden (finanziellen) Folgen bei Durchführungsverstößen innerhalb der fünfjährigen Mindestlaufzeit sollte mit Blick auf R 14.5 Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 KStR von einer allzu strengen Sichtweise im Hinblick auf die im Urteil festgelegten Grundsätze Abstand genommen werden.

So ist zu überlegen, ob nicht mindestens die Jahre der fünfjährigen Mindestlaufzeit, in denen der EAV ordnungsgemäß durchgeführt wurde, anerkannt werden. Für Jahre, in denen Durchführungsverstöße allein auf der im Urteil festgelegten Grundsätze des Urteils I R 37/22 vorliegen, könnte eine Organschaftspause ohne Folgewirkung für andere Jahre anerkannt werden.

So könnte (auch) über eine Laufzeitverlängerung des EAV mit Rückwirkung bzw. einer organschaftserhaltenden Laufzeitinterpretation nachgedacht werden. Als Folge dieser Sichtweise sollten ordnungsgemäß durchgeführte Organschaftsjahre, die zwischen einem Durchführungsverstoß und der Erkenntnis des Durchführungsverstoßes (aufgrund des BFH-Urteils) liegen, anerkannt werden können. Siehe dazu auch die anhängigen BFH-Verfahren I R 18/25 und I R 18/23.

Zur grundsätzlichen Reform der Organschaftsbesteuerung

Wir regen an, statt der streitanfälligen bestehenden gesetzlichen Regelungen ein modernes Gruppenbesteuerungssystem einzuführen.

Das aktuelle BFH-Urteil sowie die vorhergehende kasuistische Rechtsprechung zeigen deutlich, wie streitanfällig die derzeit geltende gesetzliche Regelung ist.

Aus unserer Sicht könnte nur eine grundsätzliche umfassende Reform – bspw. wie von der Expertenkommission “Vereinfachte Unternehmensteuer“ ohne das Erfordernis eine EAV vorgeschlagen – zu einem modernen und zukunftsfesten Unternehmensteuerrecht beitragen.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),
Technical Director Tax

IDW POSITIONSPAPIER

STEUERPOLITISCHE VORSCHLÄGE

zur Verbesserung der wirtschaftlichen
Rahmenbedingungen in Deutschland

STAND 09.01.2025

INHALT

Executive Summary	4	5. Verlustbehandlung	18
1. Einleitung	6	5.1. Schädliche Anteilerwerbe	18
2. Ertragsteuerliche Gewinnermittlung	8	5.2. Mindestbesteuerung	19
2.1. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz	8	6. Prüfung von Antimissbrauchsvorschriften bei grenzüberschreitenden Sachverhalten	20
2.2. Reduzierung steuerlicher Sondervorschriften	8	7. Umwandlungen und Umstrukturierungen	22
2.3. Planmäßige Abschreibungen	9	8. Modernisierung der Abläufe und Ausstattung der Finanzverwaltung	24
3. Körperschaftsteuer	10	9. Reform der Betriebsprüfung	26
3.1. Kein Kapitalertragsteuereinbehalt in Konzernstrukturen	11	10. Vereinfachung der Forschungszulage durch Einbindung prüfender Dritter	29
3.2. Abschaffung der „Schachtelstrafe“ und Besteuerung von Dividenden aus Streubesitzbeteiligungen	11	Endnoten	31
3.3. Fortentwicklung der ertragsteuerlichen Organschaft	12		
3.4. Stärkung der Eigenkapitalausstattung	12		
3.5. Vermeidung von Anrechnungsüberhängen ausländischer Steuern	13		
4. Gewerbesteuer	14		
4.1. Weitgehende Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen	15		
4.2. Hinzurechnungen und Kürzungen	15		
4.3. Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer	16		
4.4. Beseitigung von Anrechnungsüberhängen	17		



EXECUTIVE SUMMARY

Unter dem Titel „Steuerpolitische Vorschläge zur Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in Deutschland“ formuliert der Steuerfachausschuss des IDW praxisnahe Empfehlungen, mit denen die Attraktivität Deutschlands für Investitionen erhöht und bürokratische Hürden abgebaut werden sollen. Ein zentraler Vorschlag ist die Vereinfachung

des Steuerrechts und der Abbau unnötiger Regelungen durch die Wiederherstellung einer klaren Gesetzessystematik. Dazu gehört auch ein grundlegender Mentalitätswandel in der Steuerpolitik und -verwaltung: Der Fokus sollte sich von der Missbrauchsvermeidung hin zu einem unternehmensfreundlicheren, investitionsfördernden Steuersystem verschieben.

Der Steuerfachausschuss empfiehlt, dass sich die Steuerpolitik verstärkt auf Bürokratieabbau und Systemvereinfachung ausrichtet. Die Einführung neuer Steuern sollte vermieden werden, um den Standortnachteil im Bereich der Unternehmensbesteuerung zu verringern.

Die steuerliche Gewinnermittlung sollte weiterhin und wieder in einem größeren Umfang auf der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz basieren. Steuerliche Sondervorschriften, die zu Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz führen, sollten (weitestgehend) abgeschafft werden, um Bürokratie und Rechtsbefolgungslasten zu verringern.

Im Bereich der Körperschaftsteuer wird vorgeschlagen, auf den Kapitalertragsteuereinbehalt in Konzernstrukturen zu verzichten und die Besteuerung von Dividenden aus Streubesitzbeteiligungen sowie die "Schachtelstrafe" abzuschaffen. Die ertragsteuerliche Organschaft sollte zu einem modernen Gruppenbesteuerungssystem weiterentwickelt werden.

Die Gewerbesteuerbemessungsgrundlage sollte an die der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer angepasst werden, um den bestehenden unangemessen hohen administrativen Aufwand signifikant zu reduzieren.

Außerdem regt der Steuerfachausschuss an, die bestehenden Regelungen zur Verlustbehandlung und Umstrukturierung anzupassen, um aktuell notwendige Transformationsprozesse der Wirtschaft nicht zu erschweren.

Durch weitgehend digitalisierte Prozesse in der Finanzverwaltung und eine vereinfachte Betriebsprüfung bei Vorliegen eines angemessenen und wirksamen Tax-Compliance Management Systems würde die Effizienz und Rechtssicherheit gesteigert werden.

Die Umsetzung dieser Maßnahmen würde die Attraktivität des Standorts Deutschland und die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen verbessern.



1. EINLEITUNG

Der Standort Deutschland hat in den vergangenen Jahren im internationalen Vergleich an Attraktivität spürbar verloren.¹ Dies hängt nicht nur, aber auch mit den steuerlichen Rahmenbedingungen in Deutschland zusammen. Sowohl die Politik als auch Unternehmen und Verbände müssen die grundlegende Frage beantworten, wie wirtschaftliche Unternehmungen in Deutschland in Zukunft ausgestaltet sein sollen.

Allerdings lassen sich bereits heute Maßnahmen benennen, die den Standort Deutschland für Investitionen attraktiver machen können.

Aus steuerlicher Sicht sollte insbesondere die Komplexität reduziert werden. Dafür sollte (wieder mehr) auf die Systematik des Steuerrechts zurückgegriffen werden. Der Gesetzgeber hat in den vergangenen Jahren zahlreiche Regelungen zur Stärkung einer mutmaßlichen Steuergerechtigkeit eingeführt und damit die Systematik des Steuersystems an einigen Stellen durchbrochen. Daraus lässt sich oftmals ein gewisses, allgemeines Misstrauen gegenüber den Steuerpflichtigen erkennen. Die allermeisten Steuerpflichtigen agieren indes innerhalb der gesetzlichen Regelungen, werden aber durch die vom Gesetzgeber getroffenen Maßnahmen administrativ unangemessen belastet. Des Weiteren sollten Regelungen, die die Steuersystematik durchbrechen, wieder reduziert wer-

den. Im Ergebnis führt dies zu Vereinfachungen und mindert die zwischenzeitlich gewachsene, überbordende Bürokratie sowie die Zahl (außer-)gerichtlicher Rechtsbehelfe.

Von der Einführung neuer Steuern ist abzusehen, insbesondere um die Komplexität des deutschen Steuerrechts nicht weiter zu erhöhen, den Standortnachteil Deutschlands im Bereich der Unternehmensbesteuerung nicht weiter zu vergrößern und weitere Streitanzahligkeiten zu vermeiden.

Des Weiteren werden die Unternehmen in Deutschland zur Anwendung immer neuer oder mit der Ausweitung bereits bestehender Dokumentations- und Bürokratiepflichten – nicht nur im steuerlichen Bereich – konfrontiert. Um in Zeiten des Fachkräftemangels die begrenzten Kapazitäten – sowohl bei den Steuerpflichtigen, im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und in der Finanzverwaltung – nicht mit ausufernden und zum Teil unangemessenen Dokumentations- und Bürokratieanforderungen zu belasten, bedarf es einer zügigen Evaluierung solcher bestehenden Verpflichtungen, des konsequenten Abbaus unnötiger Anforderungen und eines Verzichts auf die Einführung neuer Mitteilungs- und Dokumentationspflichten. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Informationen von Behörden nicht ausgewertet werden oder ein berechtigtes gesamtgesellschaftliches Interesse nicht gegeben ist.

In der deutschen sowie europäischen Unternehmensbesteuerung ist zudem ein Mentalitätswandel erforderlich. Denn Unternehmen verhalten sich grundsätzlich steuerehrlich. Missbrauch ist die Ausnahme, nicht die Regel. Die Gesetzgebung sollte dieser Tatsache Rechnung tragen und auf neue, überbordende Missbrauchsvermeidungsvorschriften verzichten und bestehende Vorschriften mit Augenmaß zurückführen („Decluttering“). Dies ist nicht per se mit weniger Kontrolle verbunden. Vielmehr gilt es, die richtige Balance zwischen Zweck und Mitteleinsatz zu finden. Ein rechtssicheres und verlässliches Steuersystem ist unverzichtbar. Dabei darf es aber nicht nur darum gehen, alle denkbaren Gesetzeslücken zu schließen. Wichtig ist, dass steuerehrliche Unternehmen nicht unverhältnismäßig belastet werden. Überbordende Bürokratie bremst die Wirtschaft und verschlechtert die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland.

Ein isoliertes Vorantreiben dieses Umdenkens bei der Gesetzgebung reicht jedoch nicht aus. Der Mentalitätswandel muss bis in die operativen Ebenen der Verwaltung hineinreichen. Ein entsprechendes Mindset muss sich in der Formulierung und Anwendung von Verwaltungsauffassungen, z.B. in BMF-Schreiben oder Richtlinien, aber auch bei der Veranlagung oder der Bearbeitung von Rechtsbehelfen widerspiegeln. Es bedarf praktikabler, rechtssicherer und verhältnismäßiger Lösungen.

Auch Außenprüfungen sollten auf Augenhöhe stattfinden. Verwaltungshandeln muss Verlässlichkeit und Effizienz verbinden, um Vertrauen und Rechtssicherheit zu schaffen. Nur so kann der Standort Deutschland gestärkt und die Wirtschaft nachhaltig gefördert werden.



2. ERTRAGSTEUERLICHE GEWINNERMITTLUNG

Kernforderungen:

- Stärkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes
- Weitgehende Abschaffung steuerlicher Sondervorschriften
- Schaffung von Investitionsanreizen mittels steuerlicher Sondervorschriften in Einzelfällen

zurückblicken. Gleichwohl ist er nicht unumstritten. Trotz teilweiser Kritik² sollte am Maßgeblichkeitsgrundsatz festgehalten werden. So bildet die Buchhaltung, die auf Realisationsgrundsätzen basiert, die Grundlage für die Handels- wie auch für die Steuerbilanz.

Bei Wegfall des Maßgeblichkeitsgrundsatzes müssten alternativ abweichende Vorschriften für ein eigenes Steuerbilanzrecht gesetzlich kodifiziert werden. Die Schaffung zusätzlicher Gewinnermittlungsgrundsätze steht indes dem Erfordernis einer deutlichen Vereinfachung und Entbürokratisierung entgegen. Auch ist nicht ersichtlich, weshalb der Fiskus an einem „anderen Gewinn“ partizipieren sollte als die Unternehmenseigner.

2.1. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG kann auf eine lange Tradition

2.2. Reduzierung steuerlicher Sondervorschriften

Konsequenterweise sollten daher auch steuerliche Sondervorschriften weitgehend abgeschafft werden.³ Insbesondere bei der Bildung von Rückstellungen kommt es zu diversen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz, wobei fraglich erscheint, ob es dafür zwingende Rechtfertigungsgründe gibt. Dies gilt sowohl für Ansatz- (z.B. § 5 Abs. 4a EStG) als auch für die Bewertungsvorschriften (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG). Insbesondere durch die Vorschrift des § 6a EStG zu Pensionsrückstellungen werden die vollständigen Verpflichtungen des Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt. Dies führt zur Bildung stiller Lasten in der Steuerbilanz und zu einer insoweit – gemessen an der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens – zu hohen Steuerbelastung.

Die Rückkehr zu einer (weitgehenden) Einheitsbilanz könnte auch dabei helfen, Rechtsbefolgungs- und Bürokratielasten zu senken.⁴ Nur im Einzelfall könnten besondere steuerliche Lenkungs- und Bewertungsvorschriften rechtfertigen.⁵ Beispielsweise könnten vor dem Hintergrund der Zielsetzung, den Gebäudebestand klimaneutral zu sanieren, Aufwendungen für energetische Modernisierung – unabhängig von der handelsrechtlichen Einordnung – künftig als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen qualifiziert werden.

2.3. Planmäßige Abschreibungen

Um Investitionsanreize setzen zu können, kommen in ausgewählten Einzelfällen steuerliche Sondervorschriften für die planmäßige Abschreibung von Wirtschaftsgütern in Betracht. Die Regelungen sollten dabei verlässlich ausgestaltet sein. Einerseits ist den Steuerpflichtigen bei Einführung der Maßnahmen ein ausreichend langer zeitlicher Vorlauf zur Planung ihrer Investitionen zu gewähren. Damit können auch gezielte Investitionsanreize gesetzt und reine „Mitnahmeeffekte“ verhindert werden. Andererseits sollte der zeitliche An-

wendungsbereich der Abschreibungsmöglichkeit nicht zu lang gewählt sein, so dass kurzfristige Investitionsanreize gesetzt werden.

Auch ist die in BMF-Schreiben⁶ ausgedrückte Intention, Anreize für Investitionen in digitale Technologien durch einen sofortigen Betriebsausgabenabzug schaffen zu wollen, weiterhin begrüßenswert. Die Umsetzung sollte allerdings rechtssicher auf steuergesetzlicher Grundlage erfolgen, um auch einer gerichtlichen Überprüfung standhalten zu können.





3. KÖRPERSCHAFTSTEUER

Kernforderungen:

- Verzicht auf den Kapitalertragsteuereinbehalt in Konzernstrukturen
- Abschaffung der „Schachtelstrafe“ und Besteuerung von Dividenden aus Streubesitzbeteiligungen
- Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung zur Weiterentwicklung der ertragsteuerlichen Organschaft
- Verbesserung der Option zur Körperschaftsteuer und der Thesaurierungsbegünstigung
- Einführung eines Vortrags für Anrechnungsüberhänge i.Z.m. ausländischen Quellensteuern

3.1. Kein Kapitalertragsteuereinbehalt in Konzernstrukturen

Nach § 8b Abs. 1 KStG bleiben bestimmte Bezüge – insbesondere auch Gewinnausschüttungen – steuerfrei, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, u.a. eine Beteiligungsquote von mindestens 10 % besteht. Gleichwohl hat die ausschüttende Gesellschaft zunächst Kapitalertragsteuer einzubehalten, abzuführen und den Abzug zu bescheinigen. Die Gesellschaft, die die Ausschüttung erhält, kann im Rahmen ihres Veranlagungsverfahrens die Kapitalertragsteuer vollständig auf ihre Steuerschuld anrechnen. Die Rückerstattung setzt die Erfüllung der Voraussetzungen des § 44a Abs. 5 EStG voraus. Insbesondere in nicht organschaftlich verbundenen Kapitalgesellschaftskonzernen führt diese Vorgehensweise zu einem nicht notwendigen Bürokratieaufwand.

Zur Verfahrensvereinfachung und zur Stärkung der Liquidität regen wir an, auf einen Einbehalt von Kapitalertragsteuer zu verzichten, sofern die Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 KStG erfüllt sind. Es sollte eine Erklärung oder Versicherung der ausschüttenden Gesellschaft, bspw. im Rahmen der Steuererklärung ausreichend sein, dass ein Fall von § 8b Abs. 1 KStG vorliegt. Ob die Anforderungen an die erforderliche Beteiligungshöhe erfüllt werden, ist auch in öffentlichen Registern ersichtlich.

Bei einer Ausschüttung an ausländische Gläubiger hat die ausschüttende Gesellschaft darüber hinaus zu versichern, dass kein Ausschluss der Entlastung von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a EStG gemäß den Regelungen des § 50d Abs. 3 EStG vorliegt.⁷ Für fehlerhafte Angaben hat der Schuldner der Kapitalerträge einzustehen.

3.2. Abschaffung der „Schachtelstrafe“ und Besteuerung von Dividenden aus Streubesitzbeteiligungen

Durch eine Abschaffung der „Schachtelstrafe“⁴⁸ und die Abschaffung der Besteuerung von Dividenden aus Streubesitzbeteiligungen würde die Attraktivität des Standorts Deutschland steigen, da Deutschland mit anderen attraktiven Holdingstandorten insoweit gleichziehen würde.

Ursprünglich nahm § 8b KStG inländische Beteiligungserträge ohne weitere Voraussetzungen vollständig von der Besteuerung aus. Eine Mehrfachbelastung in der Beteiligungskette wurde dadurch vermieden. Seit dem Jahr 2004 werden 5 % der Beteiligungserträge als nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben fingiert (§ 8b Abs. 3 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 KStG, sog. Schachtelstrafe). Im Ergebnis bleiben somit nur noch 95 % der Erträge außer Ansatz. Erfolgt eine Gewinnausschüttung entlang einer mehrstufigen Beteiligungskette, wird bei jeder einzelnen Gewinnausschüttung auf jeder Ebene die Fiktion angewendet, wodurch Mehrfachbelastungen für die Unternehmen resultieren.

Infolge der Rechtsprechung des EuGH⁹ wurde § 8b Abs. 4 KStG in seiner derzeitigen Fassung eingeführt. Danach werden Streubesitzbeteiligungen (Beteiligung von weniger als 10 %) vom Anwendungsbereich des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG ausgeschlossen und die Beteiligungserträge damit im Ergebnis vollständig steuerpflichtig. Diese Art der Besteuerung sollte künftig entfallen.

Zu beachten ist, dass eine gesetzliche Anpassung beider Regelungen europarechtskonform ausgestaltet sein muss. Bei den Streubesitzbeteiligungen sind auch Beteiligungen von Drittstaatengesellschaften einzubeziehen, um einen Verstoß gegen Art. 63 AEUV zu vermeiden. Als Konsequenz einer gesetzlichen Neuregelung wären sowohl § 8b Abs. 3 Satz 1, 2, Abs. 5 Satz 1 KStG für inländische als auch für ausländische Dividenden abzuschaffen als auch § 8 Nr. 5 GewStG aufzuheben.

3.3. Fortentwicklung der ertragsteuerlichen Organschaft

Eine ertragsteuerliche Organschaft setzt in Deutschland für steuerliche Zwecke sowohl die Mehrheit der Stimmrechte als auch den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus. Als Konsequenz des Abschlusses eines Gewinnabführungsvertrages ist die Tochtergesellschaft verpflichtet, ihren gesamten Gewinn an die Muttergesellschaft abzuführen. Die Muttergesellschaft ist im Gegenzug verpflichtet, etwaige Verluste ihrer Tochtergesellschaft auszugleichen.

Der Gewinnabführungsvertrag muss für eine

Laufzeit von mindestens 5 Jahren abgeschlossen werden, zivilrechtlich wirksam sein und während seiner gesamten Laufzeit tatsächlich durchgeführt werden (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Satz 2 KStG). Diese Anforderungen sind in der Praxis streitanfällig und führen zu erheblicher Rechtsunsicherheit.¹⁰ Um die Risiken einer „verunglückten“ Organschaft einzudämmen, sollte die Notwendigkeit des Bestehens eines Gewinnabführungsvertrags kritisch hinterfragt und über die Einführung einer (freiwilligen) Gruppenbesteuerung bei qualifizierten Mehrheitsverhältnissen nachgedacht werden.¹¹

3.4. Stärkung der Eigenkapitalausstattung

Die gesamtwirtschaftliche Lage leidet nach wie vor unter den Folgen der russischen Aggression gegen die Ukraine und deren Auswirkungen auf die Energiepreise sowie unter den Spätfolgen der Corona-Pandemie. Neben massiv verschlechterten konjunkturellen Aussichten wird die Wirtschaft zudem durch weitere geopolitische Unsicherheiten belastet. Die negativen Auswirkungen auf die Unternehmen gilt es mit ordnungspolitisch sinnvollen Maßnahmen abzufedern.

Ein zentrales Anliegen sollte die Stärkung der Eigenkapitalquoten der Unternehmen sein. Eine gestärkte Eigenkapitalausstattung verbessert nicht nur die Krisenfestigkeit eines Unternehmens, sondern erhöht auch dessen Agilität bei Investitionsentscheidungen – und damit die Möglichkeiten für dringend notwendige, zukunftsgerichtete Investitionen in Digitalisierung, Klimaneutralität und Nachhaltigkeit.

Steuerpolitische Maßnahmen wirken zudem in der Breite und weniger selektiv als alternative Maßnahmen. Es gilt daher, steuerpolitische Anreize zu setzen, erwirtschaftete Mittel im Unternehmen einzusetzen. Beispielsweise kann eine Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG einen wichtigen Beitrag zur Stärkung der Eigenkapitalausstattung leisten. Ferner sollten identifizierte Hindernisse bei der Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG reduziert werden. Beide Maßnahmen sollten erhalten bleiben, um den Unternehmen eine gewisse Flexibilität zu ermöglichen. Gleichwohl sollten die Regelungen einfacher und praktikabler ausgestaltet werden.

3.5. Vermeidung von Anrechnungsüberhängen ausländischer Steuern

Werden ausländische Einkünfte sowohl mit deutscher als auch mit ausländischer Steuer belastet, kann unter bestimmten Voraussetzungen die im Ausland gezahlte Ertragsteuer auf die inländische Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet werden (§ 34c Abs. 1 EStG, § 26 KStG). Die inländische Steuer wird im Verhältnis der ausländischen Einkünfte aus dem jeweiligen Staat zum zu versteuernden Einkommen aufgeteilt (sog. per-country limitation). Anrechnungsüberhänge können durch Einbehalt von Quellensteuern im Ausland bei inländischen Unternehmen bzw. bei deren Gesellschaftern in Bezug auf die Körperschaft- oder Einkommensteuer entstehen. Da gesetzlich kein Vor- oder Rücktrag für diese Anrechnungsüberhänge vorgesehen ist, kommt es im Ergebnis zu einer Doppelbesteuerung, die die Steuerpflichtigen

ergebnis- und liquiditätswirksam belastet. Eine solche Benachteiligung international tätiger deutscher Unternehmen ist nicht gerechtfertigt. Daher ist es angezeigt, einen Vortrag für Anrechnungsüberhänge einzuführen oder eine Regelung, nach der nur solche ausländischen Einkünfte mit Verlusten verrechnet werden, die durch die Anrechnung noch nicht steuerfrei gestellt worden sind.

Des Weiteren sollte die Anrechnung einer ausländischen Ertragsteuer auf die deutsche Gewerbesteuer – auch für Kapitalgesellschaften – sichergestellt werden, weil Gewinne aus bestimmten grenzüberschreitenden Aktivitäten (vor allem Streubesitzdividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) der Gewerbesteuer unterliegen.



4. GEWERBESTEUER

Kernforderungen:

- Weitgehende Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer mit der der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer
- Reduzierung der wirtschaftlichen Belastung durch Hinzurechnungen und Anpassung der Freibeträge
- Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer
- Neuregelung der Verteilung der Gewerbesteueranrechnungsbeträge

4.1. Weitgehende Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen

Die Gewerbesteuer dient der Finanzierung der Kommunen in Deutschland. Sie stellt für die Gemeinden die wichtigste Einnahmequelle dar. So betragen die Einnahmen im Jahr 2023 ca. 75 Mrd. EUR.¹² Die (jüngere) Vergangenheit hat indes gezeigt, dass die Gewerbesteuer aufgrund ihrer Konjunkturabhängigkeit kein krisentaugliches Instrument zur stabilen Finanzierung der kommunalen Finanzen darstellt.

Bei Kapitalgesellschaften führt die Gewerbesteuer zu einer Definitivbelastung. Für Personenunternehmen kann die Belastung durch Gewerbesteuer durch die typisierende Steuerermäßigung des § 35 EStG verringert oder sogar neutralisiert werden, sofern keine Anrechnungsüberhänge verbleiben.¹³

Die Gewerbesteuer stellt international eine Besonderheit dar und führt in ihrer jetzigen Form zu mannigfaltigen Herausforderungen und verkompliziert das deutsche Steuersystem unnötig, bspw. bei der Ermittlung des Gewer-

beertrags oder der Zerlegung des Steuermessbetrags. Zwar setzt die Ermittlung des Gewerbeertrags auf dem Gewinn aus dem Gewerbebetrieb auf, der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermitteln ist. Insbesondere durch die zahlreichen Hinzurechnungen und Kürzungen stellt das GewStG aber eine eigenständige Steuerregelung dar. Daher sollte die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer weitgehend an die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer angepasst werden.

Zudem sollte auch die rechtsformabhängige Ausgestaltung zum Beginn und zum Ende der Gewerbesteuerpflicht vereinheitlicht werden. Es ist aus systematischer Sicht nicht begründbar, warum bei Kapitalgesellschaften bereits mit Eintragung im Handelsregister die Gewerbesteuerpflicht greift, bei Einzelgewerbetreibenden und Personengesellschaften jedoch erst bei Aufnahme der werbenden Tätigkeit. Gleiches gilt im Hinblick auf die Erfassung von Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnen.

4.2. Hinzurechnungen und Kürzungen

Insbesondere die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 lit. a), d), e) und f) GewStG können eine hohe wirtschaftliche Belastung begründen.¹⁴ Dies gilt besonders für Betriebe, die ertragsschwach sind bzw. Verluste erleiden und für Unternehmen mit einer hohen Fremdkapitalquote. Durch diese Hinzurechnungen werden vor allem solchen Unternehmen Mittel entzogen, die sie in finanziell schwierigen Zeiten dringend benötigen. Weiterhin ist der administrative Aufwand bei der Ermittlung dieser Hinzurechnungen unangemessen hoch.

Darüber hinaus sind die Preise für viele Güter infolge der hohen Inflation seit dem Jahr 2022 deutlich gestiegen; bereits vorher haben sich die Immobilienpreise vor allem in Ballungsräumen stark erhöht. Bei gemieteten oder geleasteten (un-)beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kommt es als Folge ebenfalls zu einer Erhöhung des Hinzurechnungsbetrags nach § 8 Nr. 1 GewStG.

Die Erhöhung des Freibetrags auf 200.000 EUR¹⁵ ist daher zur Kompensation der in den letzten Jahren stark gestiegenen Aufwendungen unzureichend und sollte deutlich erhöht werden.

Des Weiteren sollten bei einer vollständigen Freistellung von Gewinnausschüttungen nach § 8b Abs. 1 KStG¹⁶ die Vorschriften des § 8 Nr. 5, § 9 Nr. 2a und 7 GewStG entweder ersatzlos gestrichen oder es sollten bei einem Fortbestehen des derzeitigen Systems § 9 Nr. 2a, 7 GewStG zumindest an die Körperschaftsteuerlichen Vorschriften angepasst werden. Dies bedeutet, dass die Regelung des § 8b Abs. 4 KStG, wonach der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt gilt, für Zwecke der Gewerbesteuer nachzuvollziehen ist.

Des Weiteren ist die Mindestbeteiligungshöhe für eine Kürzung für gewerbesteuerliche Zwecke auf 10 % zu reduzieren, um einen Gleichklang zwischen KStG und GewStG herzustellen.¹⁷

4.3. Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer

Zur tatsächlichen Reduzierung der Ertragsteuerbelastung sollte eine Anrechnungsmöglichkeit (zumindest eines Teils) der Gewerbesteuer für Körperschaften geschaffen werden.¹⁸ Aus Gründen des Erhalts der seinerzeit (unterstellten) annähernd ausgeglichenen Belastungsverhältnisse von Personen- und Kapitalgesellschaften ist die Einführung einer teilweisen Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer sachgerecht. Die Körperschaftsteuer könnte sich dazu – nach

dem Vorbild bei Personenunternehmen gemäß § 35 EStG – um einen Ermäßigungsbetrag reduzieren, der sich aus dem jeweils für das Unternehmen festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrag und einem Ermäßigungsfaktor ergibt.

Alternativ könnte geprüft werden, ob durch die Möglichkeit des Abzugs der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe der Steuerpflichtige effizienter entlastet wird.

4.4. Beseitigung von Anrechnungsüberhängen

De lege lata wird zur Beschränkung der Anrechnung auf die Einkommensteuer, die anteilig auf gewerbliche Einkünfte entfällt, ein sog. Ermäßigungshöchstbetrag ermittelt. Gleichwohl können bei Hebesätzen über 422 %¹⁹ oder aufgrund der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen sog. Anrechnungsüberhänge entstehen. Ein Anrechnungsüberhang kann weder vor- noch zurückgetragen werden. Auch eine Erstattung scheidet aus. Dadurch werden systemwidrig ausgerechnet Unternehmen mit Gewerbesteuer belastet, die in dem entsprechenden Erhebungszeitraum nicht über (ausreichend) hohe gewerbliche Einkünfte verfügen, sodass es zu einer Definitivbelastung mit Gewerbesteuer kommt.

Auch wenn dies verfassungskonform ist,²⁰ sollte zur Verbesserung der Standortattraktivität eine Möglichkeit zum Vortrag der Anrechnungsüberhänge eingeführt werden. Unter eine solche Regelung sollten dann auch Körperschaften gefasst werden.

Ergänzend sollte im Zusammenhang mit der Verteilung der Gewerbesteueranrechnungsbeträge nicht wie bisher auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abgestellt werden, sondern auf die den Gesellschaftern zugewiesenen Gewinnanteile. Verzerrungen aufgrund von Ergebnissen aus Ergänzungsbilanzen, aus dem Sonderbereich oder aufgrund von Gesellschafterwechseln würde entgegengewirkt.



5. VERLUSTBEHANDLUNG

Kernforderungen:

- Überprüfung und Anpassung der Regelungen zu schädlichen Anteilswerbungen
- Abschaffung oder zumindest Anpassung der Mindestbesteuerung

5.1. Schädliche Anteilswerbungen

Der Verlustuntergang des § 8c KStG, wonach bei einem Erwerb von mehr als 50 % der Anteile ein schädlicher Beteiligungserwerb angenommen wird, stellt eine überschießende Typisierung dar, die den Wirtschaftsstandort unattraktiv erscheinen lässt. Ein Anteilseignerwechsel sollte stattdessen als steuerneutraler Vorgang behandelt werden. Auch steuertheoretische Maßstäbe, wie die Entscheidungsneutralität der Besteuerung, fordern nicht, Gesellschaftserwerb pauschal zu sanktionieren.

Sofern der Gesetzgeber sich abweichend dazu entscheidet, Mantelkaufgestaltungen zu verhindern, sollten die entsprechenden Regelungen nicht über das Erforderliche und Angemessene hinausgehen, bspw. durch ein Verschieben der „Schädlichkeitsgrenze“ bei Anteilseignerwechseln auf 75 %. Insbesondere sollten die Konzernklausel und die bestehenden „stille Reserven“-Klausel pragmatischer ausgestaltet werden.

Die derzeitigen gesetzlichen Regelungen (§§ 8c i.V.m. 8d KStG) sehen zudem vor, dass Verluste trotz eines an sich schädlichen Anteilseignerwechsels weiter genutzt werden können, wenn sich der Geschäftsbetrieb des Unternehmens nicht ändert. Vor dem Hintergrund der notwendigen Transformation der

deutschen Wirtschaft ist fraglich, ob diese Wertungsentscheidung so aufrecht erhalten bleiben sollte oder die gesetzlichen Regelungen nicht vielmehr dahingehend ausgestaltet werden sollten, einen Strukturwandel – und damit einhergehend auch Änderungen des Geschäftsbetriebs von Verlustunternehmen – zu unterstützen.

5.2. Mindestbesteuerung

Die derzeitige Ausgestaltung der deutschen Mindestbesteuerung im Rahmen des Verlustvortrags (§ 10d EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG), § 10a GewStG) kann dazu führen, dass in Fällen, in denen per Saldo kein Gewinn erwirtschaftet wird, dennoch Ertragsteuern erhoben werden und Liquidität abfließt, die ansonsten für erforderliche Investitionen genutzt werden könnte. Dies gilt z.B. für Start-up-Unternehmen, bei denen in der Regel in den ersten Geschäftsjahren höhere Anlaufverluste entstehen. Die Mindestbesteuerung begrenzt die Verrechnung dieser Verluste in der anschließenden Gewinnphase, wodurch solche Unternehmen ertragsteuerlichen Belastungen unterliegen, bevor die (Anlauf-)Verluste durch Gewinne kompensiert wurden.

Darüber hinaus bestehen verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Mindestbesteuerung,²¹ wenn der Verlustausgleich nicht bloß zeitlich über mehrere Perioden gestreckt wird, sondern die Verluste definitiv untergehen (sog. finale Verluste), z.B. bei schädlichem Beteiligungserwerb nach § 8c KStG, bei Umwandlung beim übertragenden Rechtsträger (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) oder bei der Liquidation einer Körperschaft.

Um den Steuerpflichtigen Rechts- und damit auch Planungssicherheit zu geben, sollte das Urteil des BVerfG zu § 10d Abs. 2 EStG nicht abgewartet, sondern eine verlässliche und sachgerechte Regelung zur Behandlung finaler Verluste getroffen werden. Richtigerweise sollte die Mindestbesteuerung abgeschafft werden.

Mindestens sollte aber der Sockelbetrag deutlich angehoben werden. Außerdem sollte der Abzug des – den Sockelbetrag übersteigenden – Betrags positiver Einkünfte des Vortragsjahres erhöht werden. Darüber hinaus ist zur Reduzierung der Komplexität auf einen Gleichlauf der Verlustnutzung zwischen Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer abzustellen.



6. PRÜFUNG VON ANTIMISSBRAUCHSVORSCHRIFTEN BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN SACHVERHALTEN

Kernforderungen:

- Reduzierung bestehender Antimissbrauchsvorschriften auf das erforderliche Maß
- Vereinfachung der Dokumentations- und Mitteilungspflichten

In der Vergangenheit wurden zahlreiche Vorschriften eingeführt, die missbräuchliche Gestaltungen im Kontext grenzüberschreitender Sachverhalte sowie unerwünschten Steuerwettbewerb verhindern sollen. Ein Großteil der beschlossenen Maßnahmen besteht nebeneinander und ist nicht aufeinander abgestimmt. Dadurch werden Unternehmen in ihrer unternehmerischen Freiheit unangemessen eingeschränkt.

Zudem führen die Vorschriften oftmals zu legalen, aber komplizierten Ausweichgestaltungen, wenn kein steuerlicher Nachteil im Vergleich zur internationalen Konkurrenz entstehen soll. Darüber hinaus werden auch einige Sachverhalte erfasst, die nicht missbräuchlich sind. Hier ist eine systematische Überprüfung der Wirkung der Vorschriften vorzunehmen und die Maßnahmen sind danach auf das erforderliche Maß zurückzuführen.

Dazu kommen zahlreiche Dokumentations- und Mitteilungspflichten für Steuerpflichtige sowie

für den Berufsstand, die die steuerlichen Befolgungskosten deutlich erhöhen. Hier sollte – gerade vor dem Hintergrund der Einführung der globalen Mindestbesteuerung – geprüft werden, welche Vorschriften weiterhin erforderlich sind und welche der oftmals überschießenden Vorschriften zeitnah gestrichen werden können.

Dies gilt auch für die Vorschriften des AStG. Insbesondere die Hinzurechnungsbesteuerung verkompliziert das internationale Steuerrecht und „zementiert“ bestehende Strukturen. Zudem sind die Vorschriften zum Teil nur schwer administrierbar und erhöhen den Aufwand für Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten deutlich.

Auch die derzeitige Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG sanktioniert in vielen Fällen nicht durch Steuergestaltungen getriebene Lebenssachverhalte im Umfeld von (internationalen) Unternehmerfamilien. Auch hier gilt es, überschießende Rechtsfolgen wieder einzudämmen.



7. UMWANDLUNGEN UND UMSTRUKTURIERUNGEN

Kernforderungen:

- Abbau von Umstrukturierungshindernissen, insbesondere bei Teilbetriebserfordernissen und steuerneutralen Folgeumwandlungen
- Europarechtskonforme Ausgestaltung des Umwandlungssteuergesetzes

Die deutsche Wirtschaft steht vor umfangreichen Transformationen. Diese sind erforderlich, um internationale Wettbewerbsfähigkeit zurückzuerlangen. Der bestehende Anpassungsdruck führt zur Notwendigkeit der Reorganisation und Umstrukturierung von unternehmerischen Strukturen.

Mit dem UmwStG werden den Unternehmen bereits derzeit Möglichkeiten eröffnet, die Rechtsform und Struktur von Unternehmen den sich ändernden wirtschaftlichen Rahmenbedingungen anzupassen. Die bestehenden Möglichkeiten greifen jedoch zu kurz, wie auch die Analyse der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ zeigt.²² Es besteht das dringende Erfordernis, Umstrukturierungshindernisse abzubauen. Dazu zählen vor allem die zu hohen Anforderungen an das sog. Teilbetriebserfordernis oder die nicht ausreichenden Möglichkeiten zu steuerneutralen Folgeumwandlungen (sog. „Kettenumwandlungen“). Auch sollten bestehende Sperrfristen vereinheitlicht werden. Zudem besteht darüber hinaus dringender gesetzgeberischer Handlungsbedarf, das UmwStG europarechtskonform auszugestalten und damit die Rechtssicherheit für Steuerpflichtige zu verbessern.

Ein erster Schritt zu einer kurzfristig möglichen Verbesserung des Status quo würde bereits mit einer Sichtweise erreicht werden, die weniger profiskalisch und an Missbrauchsverhinderung orientiert ist. Wie schon einleitend angemerkt, bedarf es auch hier einer grundlegenden Änderung des „Mindsets“. So sollte im Rahmen der bspw. in Erlassen und BMF-Schreiben veröffentlichten Verwaltungsauffassung eine weniger fiskalisch motivierte und auf Missbrauchsverhinderung fokussierte Sichtweise eingenommen werden. Man sollte darauf verzichten, gesetzesverschärfende Sichtweisen einzunehmen, sondern vielmehr dazu beitragen, durch eindeutige und klare Ausführungen die Rechtssicherheit zu steigern. Auch sollte die Gesamtplanbetrachtung bei Einbringungen aufgegeben und an die BFH-Rechtsprechung zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen angepasst werden.²³



8. MODERNISIERUNG DER ABLÄUFE UND AUSSTATTUNG DER FINANZVERWALTUNG

Kernforderungen:

- Beschleunigung der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens
- Einführung von „Once-Only-Lösungen“ für einen gemeinsamen Datenzugriff

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens²⁴ sollten die internen Arbeitsabläufe der Finanzverwaltung und die Kommunikation mit dem Steuerpflichtigen weitgehend digitalisiert und automatisiert werden. Durch die Regelungen sollte die Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen und Behörden erleichtert und beschleunigt werden.²⁵ Zwar wurde mit dem Gesetz ein weiterer Schritt in Richtung Automatisierung des Besteuerungsverfahrens gemacht. Die gesetzlichen Änderungen haben sich allerdings im Wesentlichen auf die Anpassung derjenigen Regelungen des Steuerverfahrensrechts beschränkt, die ein „papierbezogenes“ Besteuerungsverfahren vorsahen. Eine Überführung des Besteuerungsverfahrens in eine „digitale Welt“ ging damit indes nicht einher.

Spätestens mit der Corona-Pandemie wurde der Digitalisierungsgrad von Unternehmen deutlich erhöht. Diese Entwicklung wird sich besonders durch den Einsatz von Künstlicher Intelligenz weiter fortsetzen. Auch das deutsche Steuerrecht muss dieser Entwicklung folgen. Bislang wird die Digitalisierung und dadurch eine mögliche Automatisierung des Besteuerungsverfahrens, wenn überhaupt, in zu kleinen Schritten vollzogen.

Auch wenn für eine Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens zunächst Investitionen in die IT-Infrastruktur der Finanzverwaltung zu tätigen sind, ist es mit Blick auf die demographische Entwicklung dringend erforderlich, dieses Projekt in der Umsetzung zu beschleunigen. Ziel muss dabei die zeitnahe und vollständige Digitalisierung des gesamten Besteuerungsverfahrens sein – von der Einreichung der Steuererklärungen und -anmeldungen über die Bescheid- und Kontodatenabfrage bis hin zur vollständig digitalisierten Kommunikation. Dabei sollten weitgehend auch sog. „Once-Only-Lösungen“ eingerichtet werden, die einen gemeinsamen Datenzugriff für Steuerpflichtige und sämtliche Stellen der Finanzverwaltung ermöglichen.²⁶

Eine solche Digitalisierung bietet gleichzeitig die Möglichkeit, die Komplexität des materiellen Steuerrechts zu reduzieren, weil steuerlich relevante Informationen und Nachweise von den Steuerpflichtigen zeitnah zur Verfügung stehen und ausgewertet werden können. Künftig sollte bei allen neuen Gesetzen gewürdigt werden, ob die resultierenden Folgen in einem digitalen Prozess abgebildet werden können.



9. REFORM DER BETRIEBSPRÜFUNG

Kernforderungen:

- Einführung einer veranlagungsnahen Betriebsprüfung
- Einführung einer Wesentlichkeitsgrenze
- Förderung der Einrichtung von angemessenen und wirksamen Tax-Compliance Management Systemen

In Deutschland dauert der Abschluss des Besteuerungsverfahrens zumindest für Unternehmen im Regelfall (zu) lange. So können – selbst ohne (außer-)gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren – viele Jahre zwischen der Abgabe der Steuererklärung und dem bestandskräftigen Bescheid vergehen. Im internationalen Kontext können nach Prüfung grenzüberschreitender Sachverhalte noch Verständigungsverfahren hinzukommen, um bspw. Doppelbesteuerungen abzuwehren, wodurch sich der Eintritt der Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen weiter verzögert.

Obwohl nach § 7 Satz 2 BpO die Dauer der Prüfung auf ein notwendiges Maß zu beschränken ist, gibt es oftmals langwierige steuerliche Betriebsprüfungen mit entsprechend langer Verfahrensdauer bis zum bestandskräftigen Bescheid. Damit verbunden sind zahlreiche rechtliche und organisatorische Herausforderungen. Eine Verbesserung des Ablaufs bei Betriebsprüfungen und damit eine Beschleunigung des Prozesses erscheint vor allem notwendig, um Rechtssicherheit über die Grundlagen der Besteuerung und der tatsächlichen Steuerbelastung zu erzielen.

Die Möglichkeit, eine zeitnahe Betriebsprüfung zu veranlassen, sollte nicht nur der Finanzverwaltung (§ 4a BpO), sondern auch dem Steuerpflichtigen auf Antrag zugestanden werden. Eine veranlagungsnahen Betriebsprüfung²⁷ bietet Vorteile für alle Verfahrensbeteiligten. Der Steuerpflichtige profitiert von einem höheren Maß an früherer Rechts- und Planungssicherheit. Des Weiteren hilft die veranlagungsnahen Betriebsprüfung bei der Vermeidung bzw. Minimierung der Zinsen, die sich aus der steuerlichen Vollverzinsung nach § 233a AO bei einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen ergeben. Die sich monatlich aufbauende Liquiditätsbelastung für die Unternehmen wird verringert. Darüber hinaus können die Beratungskosten für die Steuerpflichtigen vermieden werden. Diese entstehen u.a. dadurch, dass weit in der Vergangenheit liegende Sachverhalte aufgearbeitet oder rechtlich beurteilt werden müssen, was bspw. zusätzlich erschwert wird durch zwischenzeitlichen Personalwechsel, durch Outsourcing von Aufgaben auf andere – ggf. im Ausland ansässige – Serviceeinheiten, oder infolge von Umstrukturierungen oder Prozessänderungen. Zudem ergeben sich auch auf Seiten der Finanzverwaltung Kostensenkungspotentiale, bspw. indem (veraltete) EDV-Systeme nicht in betriebsbereitem Zustand aufrechterhalten werden müssen. Des Weiteren kann die Anzahl der Betriebsprüfungen durch eine zeitliche Straffung erhöht werden.

Um eine veranlagungsnahen Betriebsprüfung auch effizient durchführen zu können, sollten neben einer genauen Abstimmung mit der Finanzverwaltung über den Ablauf der Prüfung folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

- Frühzeitige Abgabe der Steuererklärungen
- Keine steuerstraf- oder steuerordnungswidrigkeitsrechtlich relevante Verfehlung und keine verspätete Zahlung fälliger Steuerzahlungen in der Vergangenheit

- Überlassung der relevanten Daten
- Bestehen eines angemessenen und wirksamen Tax-Compliance Management Systems (Tax-CMS).

Insbesondere durch das Vorliegen eines angemessenen und wirksamen Tax-CMS können sowohl die Anzahl der prüfungsrelevanten Einheiten als auch der zu prüfenden Themen risikoorientiert ausgewählt und damit insgesamt reduziert werden.

Auch sollte über die Einführung einer Wesentlichkeitsgrenze – wie sie auch bei der Prüfung von Jahresabschlüssen üblich ist – nachgedacht werden. Dadurch könnten Betriebsprüfungen schneller abgeschlossen werden und es käme zu einer geringeren Zahl (außer-)gerichtlicher Rechtsbehelfsverfahren. Insbesondere bei unwesentlichen Beträgen steht der damit verbundene Aufwand regelmäßig in keinem Verhältnis zum zusätzlichen Steueraufkommen.



10. VEREINFACHUNG DER FORSCHUNGSZULAGE DURCH EINBINDUNG PRÜFENDER DRITTER

Kernforderungen:

- Erweiterung der Bemessungsgrundlage und Vereinfachung des Antragsverfahrens
- Vermehrte Einbindung prüfender Dritter

Die Förderung des Forschungsstandorts Deutschland ist eine notwendige Voraussetzung für die zukünftigen Wachstumschancen. Daher ist es zu bedauern, dass der Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag nicht angehoben wurde, wie noch im Regierungsentwurf des – zwischenzeitlich verabschiedeten – Steuerfortentwicklungsgesetzes vorgesehen. Geplant war dort die Anhebung des Bemessungsgrundlagenhöchstbetrags auf 12 Mio. EUR für förderfähige Aufwendungen, die nach dem 31.12.2024 entstanden sind.

Es sollte erwogen werden, die Forschungsförderung steuerlich weiter zu verbessern und zu vereinfachen. Dafür sollte die Möglichkeit zur Beantragung der Forschungszulage für verbundene Unternehmen erweitert werden, ebenso

sollte die Bemessungsgrundlage der Kosten für Forschung und Entwicklung erhöht werden. Ferner sollte das Antragsverfahren fortentwickelt werden, das derzeit als zu komplex und langwierig anzusehen ist. Es bietet sich an, künftig verstärkt – ähnlich wie bei den Corona-Hilfsmaßnahmen – sog. prüfende Dritte mit entsprechenden Berufspflichten in das Verfahren einzubeziehen. Die prüfenden Dritten könnten das Vorliegen der Voraussetzungen der Förderfähigkeit anhand geeigneter Unterlagen auf ihre Plausibilität prüfen und anschließend ggf. die Förderung für die Steuerpflichtigen beantragen. Dies hätte u.a. den Vorteil, dass sich bei den prüfenden Dritten eine Expertise aufbaut und die Anträge so schneller bearbeitet werden können. Auf Seiten der Verwaltung würden Arbeitsschritte eingespart.

ENDNOTEN

- ¹ Vgl. Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Länderindex Familienunternehmen. 9. Auflage. Erstellt vom ZEW – Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH Mannheim, München 2023, www.familienunternehmen.de; IMD World Competitiveness Center (WCC) 2023, https://www.imd.org/centers/wcc/world-competitiveness-center/rankings/world-competitiveness-ranking/rankings/wcr-rankings/#_tab_Rank, abgerufen am 09.01.2025.
- ² Vgl. dazu Krumm in Brandis/Heuermann, 171. EL, März 2024, EStG § 5, Rn. 152.
- ³ So auch Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, S. 40, abgerufen am 09.01.2025.
- ⁴ So auch Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, S. 40.
- ⁵ Siehe zur Rechtfertigung besonderer steuerlicher Abschreibungsregelungen auch den Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, S. 43.
- ⁶ Vgl. BMF-Schreiben vom 26.02.2021, 22.02.2022 und 26.04.2022.
- ⁷ Vgl. Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, S. 164 f.
- ⁸ Vgl. Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, S. 45. Für eine Übersicht zur Behandlung von Schachtelbeteiligungen siehe Spengel in Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 9. Auflage 2023, S. 153.
- ⁹ Vgl. Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09 vom 21.03.2013, BGBl. I 2013, S. 561.
- ¹⁰ Zu den Problemen des Organschaftsrechts allgemein bereits Rödder, Ubg 2011, S. 473.
- ¹¹ So u.a. auch Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, S. 75 ff., bereits IFSt-Arbeitsgruppe, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag, IFSt-Schrift Nr. 471, 2011; Rödder, Ubg 2011, S. 473.
- ¹² Vgl. Statistisches Bundesamt, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/77610/umfrage/einnahmen-aus-der-gewerbesteuer-seit-1999/>, abgerufen am 09.01.2025.
- ¹³ Siehe dazu Kapitel 4.4.
- ¹⁴ Vgl. Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, S. 52.
- ¹⁵ Vgl. Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29. Juni 2020, BGBl. I 2020, S. 1512.
- ¹⁶ Siehe dazu Kapitel 3.1 und 3.2.
- ¹⁷ So auch Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, S. 46.

INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND E.V.

Roßstraße 74
40476 Düsseldorf

Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

Telefon: +49 (0) 211/4561-0
Telefax: +49 (0) 211/4561097

E-Mail: info@idw.de
Web: www.idw.de



An das
Bundesministerium der Finanzen
Frau Ministerialdirigentin Anette Wagner
Leiterin der Steuerabteilung (Abteilung IV)
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Roßstraße 74
40476 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

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

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

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

Düsseldorf, 23.09.2025

703/562

**Quick Fixes im Bereich der Besteuerung von Personengesellschaften –
Ausformulierte Themen, die in der Praxis für Unsicherheit sorgen bzw.
Umstrukturierungshindernisse darstellen
entwickelt vom Arbeitskreis “Besteuerung von Personengesellschaften“
des IDW**

Sehr geehrte Frau Wagner,

Personengesellschaften stellen in Deutschland eine häufig gewählte Rechtsform dar. Insbesondere der geringere Formalismus und die höhere Flexibilität sind häufig ausschlaggebend für die Wahl der Rechtsform einer Personengesellschaft. Damit einhergehend erfolgt grundsätzlich die Transparenzbesteuerung. Diese Form der Besteuerung geht in einigen Bereichen mit einer hohen Komplexität einher.

Der Koalitionsvertrag¹ enthält einige Äußerungen, wie die Besteuerung von Personengesellschaften weiterentwickelt werden soll. So heißt es darin „*Um eine rechtsformneutrale Besteuerung zu ermöglichen, werden wir insbesondere das Optionsmodell nach § 1a Körperschaftsteuergesetz (KStG) und die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Einkommensteuergesetz (EStG) wesentlich verbessern.*“ (Zeile 1435 ff.).

Die nachfolgend aufgeführten Themen stellen in der Praxis sowohl den Berufsstand als auch die Steuerpflichtigen selbst vor diverse Herausforderungen. Die

¹ Verantwortung für Deutschland, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 21. Legislaturperiode.

Seite 2/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

in diesen Bereichen bestehende Rechtsunsicherheit verhindert – teilweise – gesetzlich gewollte begünstigte Übertragungen und Umstrukturierungen. Durch die ebenfalls dargestellten Lösungsansätze könnte relativ einfach Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen geschaffen werden. Dadurch wird die notwendige Transformation von Unternehmen vereinfacht und beschleunigt. Gleichzeitig sinkt der bürokratische Aufwand sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung, da sich bspw. die Anzahl sog. verbindlicher Auskünfte verringert.

1. § 34a EStG (Verzahnung mit § 1a KStG)

Wir regen an, eine gesetzliche Regelung zu implementieren, nach der nachversteuerungspflichtige Beträge aus der vorherigen Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung in das Regime der Körperschaftsteuer überführt werden können.

1.1. Hintergrund

Das Optionsmodell nach § 1a KStG räumt Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften und eingetragenen Gesellschaften bürgerlichen Rechts sowie ihren Gesellschaftern die Möglichkeit ein, für ertragsteuerliche Zwecke auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft bzw. wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt zu werden. Es richtet sich insbesondere an diejenigen Personengesellschaften, deren Gesellschafter zwecks Angleichung der Besteuerungssituation an diejenige einer Kapitalgesellschaft bislang die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch genommen haben bzw. nehmen.

Allerdings führt die Ausübung der Option – gleichfalls wie der tatsächliche Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft – nach derzeitigem Recht gemäß § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG zu einer sofortigen Nachversteuerung der in der Vergangenheit begünstigt besteuerten Gewinne in Gestalt der sog. nachversteuerungspflichtigen Beträge i.S. des § 34a Abs. 3 EStG (vgl. BMF v. 10.11.2011 - IV C 2 - S 2707/21/10001:04, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 48). Dies stellt in der Praxis gerade für solche Personengesellschaften, bei denen Gewinne in wesentlichem Umfang thesauriert worden sind und die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen worden ist, ein wesentliches Hindernis zur Ausübung der Option dar. Dieses steuerliche Umstrukturierungshindernis ist insofern von Bedeutung, als sich sowohl § 34a EStG als auch § 1a KStG vorwiegend an ertragsstarke und im internationalen Wettbewerb stehende Personenunternehmen richtet, welche hinsichtlich ihrer Wettbewerbsfähigkeit,

Seite 3/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

Eigenkapitalbasis und Investitionsmöglichkeiten gestärkt werden sollen (vgl. Gesetzesbegründung zur Einführung des § 34a EStG; Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 27.03.2007, BT-Drs. 16/4841, 1 f.).

Das gesetzliche Nebeneinander der beiden Instrumente des § 34a EStG und des § 1a KStG mit dem vergleichbaren Ziel einer Annäherung der Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaften in Bezug auf thesaurierte Gewinne erfordert die Möglichkeit eines weitgehend friktionslosen Wechsels von der Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG zur Option nach § 1a KStG.

1.2. Lösungsvorschlag

Vor diesem Hintergrund sollte eine gesetzliche Regelung geschaffen werden, nach der nachversteuerungspflichtige Beträge aus der vorherigen Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung in das Regime der Körperschaftsbesteuerung übergehen können.

Eine Möglichkeit dafür ist, dass das steuerliche Einlagekonto i.S. des § 27 KStG bei Eintritt in die Körperschaftsbesteuerung infolge der Optionsausübung nach § 1a KStG um die nachversteuerungspflichtigen Beträge gekürzt wird. Auf diesem Wege wird idealtypisch erreicht, dass die Auskehrung des zuvor unter Inanspruchnahme des Thesaurierungssteuersatzes nach § 34a EStG aufgebauten steuerlichen Eigenkapitals der optierenden Personengesellschaft steuerlich nicht als Einlagenrückgewähr, sondern als Ausschüttung aus dem ausschüttbaren Gewinn einer Körperschaft (§ 27 Abs. 1 Satz 5 KStG) zu behandeln ist, welche bei den Gesellschaftern zu einer entsprechenden Nachbelastung aus der Besteuerung der Ausschüttung führt (so bereits die Initiative des Landes NRW, BR-Drs. 310/18, 4). Die überführten nachversteuerungspflichtigen Beträge werden bei Ausschüttung mit der Kapitalertragsteuer i.H. von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) besteuert und unterliegen somit der gleichen Steuerbelastung wie bei der eigentlichen Nachversteuerung gemäß § 34a Abs. 4 Satz 2 EStG.

Für den Veräußerungsfall sind flankierende Regelungen erforderlich, da sich das Nachversteuerungspotential aufgrund der doppelten Buchwertverknüpfung des § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG grundsätzlich nicht mindernd auf die Anschaffungskosten auswirken würde. Die Erfassung des Nachversteuerungssubstrats könnte im Fall der Veräußerung über ein System der rückwirkenden Besteuerung oder unter Durchbrechung der strengen Wertverknüpfung mittels einer Korrektur der steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung der Gesellschafter sichergestellt werden.

Seite 4/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

Etwaigen Bedenken gegen eine solche Regelung mit Blick auf im Ausland ansässige Gesellschafter der optierenden Personengesellschaft, bei denen Deutschland kein oder nur ein beschränktes Besteuerungsrecht für die Gewinnausschüttungen hat, kann bspw. in der Weise Rechnung getragen werden, dass die nachversteuerungspflichtigen Beträge die Anschaffungskosten der Gesellschafter nicht erhöhen und in diesen Fällen eine Ausschüttung über die Anschaffungskosten hinaus als Sperrfristverstoß i.S. des § 22 Abs. 1 UmwStG behandelt wird, der zu einer rückwirkenden Besteuerung als Gewinn aus dem fiktiven Formwechsel führt.

2. § 34a EStG (Verwendungsreihenfolge)

Wir regen an, eine gesetzliche Regelung zu schaffen, dass Steuerpflichtige einen nachversteuerungsfreien Entnahmebetrag jahresübergreifend aufbauen können.

2.1. Hintergrund

Nach § 34a Abs. 4 EStG führt jegliche Überentnahme in einem Wirtschaftsjahr, d.h., wenn der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres den Steuerbilanzgewinn übersteigt, zu einer sofortigen Nachversteuerung, sofern noch nachversteuerungspflichtige Beträge zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhanden sind. Hierbei wird von Gesetzes wegen nicht danach differenziert, ob tariflich besteuertes Altkapital, thesaurierte tariflich besteuerte Gewinne, thesaurierte begünstigt besteuerte Gewinne oder noch thesaurierte steuerfreie Gewinne entnommen werden. Steuerfreie Gewinne können bei bestehenden nachversteuerungspflichtigen Beträgen aktuell nur im Entstehungsjahr entnommen werden, ohne eine Nachversteuerung auszulösen.

Aufgrund der implizit unterstellten Verwendungsreihenfolge bei Überentnahmen i.S. der Vorschrift kommt es daher zu einem sog. "Einsperrungseffekt" versteuerter Altgewinne, regelbesteuerter (Neu-)Gewinne oder steuerfreier Gewinne, die nicht im Jahr der Entstehung entnommen werden.

Damit bedarf die Nutzung des § 34a EStG eines gesellschafter- und strikt wirtschaftsjahrbezogenen Entnahmemanagements. Dies ist in der Praxis ein wesentliches Hemmnis für die Anwendung des § 34a EStG, da Entnahmen in Teilbereichen insbesondere zeitlich nur schwer planbar sind und diese nicht zuletzt mit dem Gewinnanteil des Gesellschafters zusammen geplant und überwacht werden müssen. Große Personengesellschaftskonzerne mit starken Gewinnschwankungen verzichten regelmäßig aufgrund schwer vorhersehbarer Überentnahmen und der damit verbundenen Nachversteuerungsnachteile vollständig auf die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung.

Seite 5/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

2.2. Lösungsvorschlag

Die Vorschläge aus dem Gesetzgebungsverfahren zum Wachstumschancengesetz (vgl. Referentenentwurf des BMF, Bearbeitungsstand: 14.07.2023) sollten wieder aufgegriffen werden. Für die Steuerpflichtigen sollte eine Möglichkeit geschaffen werden, einen nachversteuerungsfreien Entnahmebetrag jahresübergreifend aufzubauen. Dieser nachversteuerungsfreie Entnahmebetrag sollte dann als vorrangig für Entnahmen verwendet gelten (§ 34a Abs. 6 EStG-E i.d.F. des RefE zum Wachstumschancengesetz).

3. § 1a KStG (optierte Gesellschaft als Organgesellschaft)

Wir regen an, dass eine nach § 1a KStG optierte Personengesellschaft als mögliche Organgesellschaft i.S. des § 17 KStG anerkannt wird.

3.1. Hintergrund

Nach Ansicht der Finanzverwaltung scheidet die Anerkennung der optierenden Personengesellschaft als Organgesellschaft aus (vgl. BMF v. 10.11.2021 - IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 56). Begründet wird diese Sichtweise insbesondere damit, dass die Regelungen des Gewinnabführungsvertrags in eintragungspflichtiger Form vereinbart werden und organisationsrechtlichen Charakter haben müssten. Nach deutschem Gesellschaftsrecht bestehe jedoch weder eine Eintragungspflicht für Unternehmensverträge mit Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften noch führten sie dazu, dass das Gesellschaftsstatut unternehmensvertraglich überlagert wird. Die vorstehend bezeichnete Auffassung erscheint mit Blick auf die gesetzlichen Vorgaben als unangemessen restriktiv. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Organschaft ist gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, dass sich eine SE, AG oder KGaA durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S. von § 291 AktG wirksam zur Abführung ihres ganzen Gewinns verpflichtet. Dies gilt nach der besonderen steuerlichen Vorschrift des § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG entsprechend, wenn sich eine andere als die oben bezeichnete Kapitalgesellschaft wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn abzuführen. Die steuerrechtlich relevanten Regelungen der §§ 14 und 17 KStG verlangen mithin keine Eintragung des Gewinnabführungsvertrags, sondern nur dessen (zivilrechtliche) Wirksamkeit. Der zivilrechtlich wirksame Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags ist entsprechend der Rechtsprechung auch im Hinblick auf eine Personengesellschaft zulässig. Jedenfalls dann, wenn keine natürliche Person Komplementär ist (vgl. OLG Düsseldorf, Beschluss vom 27.02.2004, 19 W 3/00 AktE).

Nach der grundsätzlichen Konzeption des § 1a KStG sollen alle für Kapitalgesellschaften einschlägigen Vorschriften auch für die optierende

Seite 6/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

Personengesellschaft gelten, soweit sie keine rechtsformspezifischen Vorgaben enthalten, die nicht auf alle Kapitalgesellschaften anwendbar sind. Unter Berücksichtigung dieser Grundkonzeption ist nicht ersichtlich, warum die optierende Personengesellschaft nicht auch als andere Gesellschaft i.S. von § 17 KStG anzusehen sein sollte. Die restriktive Auffassung und Nichtanerkennung der optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft führt vor allem in Konzernstrukturen zu einem eingeschränkten Anwendungsbereich und somit zu einer geminderten Attraktivität des Optionsmodells.

3.2. Lösungsvorschlag

Die optierende Personengesellschaft sollte – jedenfalls soweit keine natürliche Person Komplementär ist – als taugliche Organgesellschaft anerkannt und unter die Regelung des § 17 KStG subsumiert werden können. Wir regen an, eine entsprechende Anpassung der Verwaltungsauffassung durch entsprechende Überarbeitung des BMF-Schreibens vom 11.10.2021 vorzunehmen.

Wie bereits im IDW Positionspapier² vom 09.01.2025 ausgeführt, bedarf es auch auf Ebene der Verwaltung eines Mentalitätswandels, welcher sich in der Formulierung und Anwendung von Verwaltungsauffassungen, z.B. in BMF-Schreiben oder Richtlinien, aber auch bei der Veranlagung oder der Bearbeitung von Rechtsbehelfen widerspiegeln sollte. Überbordende Bürokratie, bspw. auch durch eine über den Wortlaut des Gesetzes hinausgehende, verschärfende Auslegung, bremst die Wirtschaft und verschlechtert die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland. Es bedarf praktikabler, rechtssicherer und verhältnismäßiger Lösungen.

4. § 1a KStG (homogener Formwechsel)

Wir regen an, gesetzlich klarzustellen, dass bei einem zivilrechtlichen Formwechsel einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bei gleichzeitiger Option zur Körperschaftsteuer i.S. von § 1a KStG ein sog. homogener Formwechsel vorliegt und damit ein (durchgehender) Verbleib im System der Körperschaftsteuer verbunden ist.

4.1. Hintergrund

Nach der ursprünglichen Rechtslage zu § 1a KStG war es nicht möglich, eine bestehende Kapitalgesellschaft unmittelbar und identitätswahrend in eine optierende Personengesellschaft formzuwechseln. Die Kapitalgesellschaft musste zunächst (zivilrechtlich) in eine Personengesellschaft formgewechselt werden. Hiermit verbunden waren entsprechende steuerliche Nachteile (insbesondere

² <https://www.idw.de/IDW/Medien/Positionspapier/Downloads-IDW/IDW-Positionspapier-Steuerpolitische-Vorschlaege-250109-web.pdf>.

Seite 7/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

eine fiktive Ausschüttung von offenen Rücklagen nach § 7 UmwStG) sowie ein zeitweiser, möglicherweise unerwünschter Übergang zur transparenten Besteuerung. Erst in einem zweiten Schritt konnte die Antragstellung und somit der “fiktive” Rückformwechsel nach § 1a KStG i.V. mit §§ 20, 25 UmwStG erfolgen, ebenfalls verbunden mit entsprechenden steuerlichen Nachteilen, z.B. der Entstehung einer Sperrfrist im Hinblick auf die Anteile an der optierten Personengesellschaft nach § 22 UmwStG.

Dies wurde damit begründet, dass die durch den (zivilrechtlichen) Formwechsel entstehende Personengesellschaft für das erste Wirtschaftsjahr keinen wirksamen Optionsantrag stellen konnte (vgl. BMF v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 18). Mit dem Wachstumschancengesetz wurde § 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 2 KStG ergänzt, wonach der Optionsantrag im Fall eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register von der Körperschaft oder der Personengesellschaft mit Wirkung für das bereits laufende Wirtschaftsjahr gestellt werden kann. Nach der wohl überwiegenden Auffassung im Fachschrifttum ist die Neuregelung so zu verstehen, dass hierdurch ein nahtloser, homogener Formwechsel ermöglicht wird, der keine ertragsteuerlichen Folgen auslöst. So ist auch die Gesetzesbegründung zu verstehen (vgl. Referentenentwurf zum Wachstumschancengesetz v. 14.07.2023, S. 221), wonach die betreffenden Gesellschaften durch die Neuregelung die Möglichkeit erhalten sollen, steuerlich ununterbrochen als Körperschaftsteuersubjekt behandelt zu werden. Dem Gesetzeswortlaut ist die diesbezügliche Rechtsfolge jedoch nicht eindeutig zu entnehmen und auch das zur “alten” Rechtslage ergangene BMF-Schreiben v. 10.11.2021 steht hierzu noch im Widerspruch. Es verbleibt für die Steuerpflichtigen eine entsprechende Rechtsunsicherheit, ob es durch den Formwechsel der Kapitalgesellschaft in die optierende Gesellschaft nicht doch kurzzeitig (“logische Sekunde”) zu einem nachteiligen Wechsel in das Besteuerungsregime der Personengesellschaft kommt. Das Optionsmodell bleibt vor dem Hintergrund der Rechtsunsicherheit in den betreffenden Fällen daher weiter unattraktiv.

4.2. Lösungsvorschlag

Es bedarf einer Klarstellung, dass bei Antragstellung bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels i.S. von § 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 2 KStG ein homogener Formwechsel vorliegt und dies als Umwandlung einer Körperschaft in eine Kapitalgesellschaft gilt, analog der Klarstellung gemäß § 1a Abs. 4 Satz 7 KStG.

Seite 8/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

5. § 1a KStG (Sonderbetriebsvermögen/Gesamtplan)

Wir regen an, die Möglichkeit der Nutzung des Optionsmodells im Rahmen einer untergesetzlichen Lösung durch die uneingeschränkte Zulassung einer Vorabausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, z.B. unter Nutzung von § 6 Abs. 5 EStG, praxishereher auszugestalten.

5.1. Hintergrund

Ist einer Personengesellschaft Sonderbetriebsvermögen zuzuordnen, erschwert dieses die Anwendung des Optionsmodells nach § 1a KStG. Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich bei dem Sonderbetriebsvermögen um Grundstücke oder Gebäude handelt. Eine (zivilrechtliche) Übertragung des Sonderbetriebsvermögens vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft ist in diesen Fällen häufig nicht gewünscht. Eine Vorabausgliederung von wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens steht nach Ansicht der Finanzverwaltung unter dem Vorbehalt der Prüfung der "Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung" (vgl. BMF v.02.01.2025 - IV C 2 - S 1978/00035/020/040, BStBl. I 2025, Rn. 20.07; BMF v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl. I 2021, Rn. 35). In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Vorwegübertragung einer wesentlichen Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens als schädliches Zurückbehalten im Rahmen des fiktiven Formwechsels erachtet werden könnte. Nach der geltenden Rechtslage wäre dem fiktiven Formwechsel in diesem Fall die Steuerneutralität verwehrt. Diese Konstellation führt in der Praxis zu einem bedeutenden Hemmnis für die Inanspruchnahme von § 1a KStG.

5.2. Lösungsvorschlag

Die Möglichkeit zum Wechsel des Besteuerungsregimes, also die Voraussetzungen sowie die Reichweite der gesetzlichen Fiktion, sollten sich am Sinn und Zweck der Vorschrift orientieren. In erster Linie gilt es, das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland sowie eine Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen. Ein Abbau dieses Optionshemmnisses kann im Rahmen einer untergesetzlichen Lösung durch die uneingeschränkte Zulassung einer Vorabausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, z.B. unter Nutzung von § 6 Abs. 5 EStG, erfolgen. Entsprechend der Rechtsprechung des BFH ist im Hinblick auf das Zusammenspiel von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 6 Abs. 3 EStG mittlerweile geklärt – und durch die Finanzverwaltung anerkannt –, dass der Einsatz steuerneutraler Vorbereitungsmaßnahmen für die nachfolgende Übertragung unschädlich ist. Es ist nicht ersichtlich, warum sich die rechtlichen Verhältnisse anders darstellen sollten, wenn der Vorwegübertragung ein (fiktiver) Formwechsel, folglich ein Vorgang, welcher dem UmwStG unterfallen könnte, folgt.

Seite 9/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

6. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten/Rückstellungen § 6 Abs. 5 EStG

Wir regen an, bei Leistung einer ausgleichenden Kompensationszahlung auch Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern bei gleichzeitiger Übernahme von Verbindlichkeiten zum Buchwert zuzulassen. Zudem regen wir an, eine Wesentlichkeitsgrenze für die Annahme der Teilentgeltlichkeit in § 6 Abs. 5 aufzunehmen.

6.1. Hintergrund

§ 6 Abs. 5 EStG regelt u.a. die Überführung bzw. die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen oder zwischen dem eigenen (Sonder-)Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, an welcher der Steuerpflichtige beteiligt ist, sowie die Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft. Sind die Voraussetzungen der Norm erfüllt, ist eine Übertragung zum Buchwert verpflichtend.

Die Norm setzt im Grundsatz eine unentgeltliche Übertragung voraus. Bei einigen Konstellationen wird die Gewährung von Gesellschaftsrechten zugelassen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG).

Bei einer (teil-)entgeltlichen Übertragung findet § 6 Abs. 5 EStG insoweit keine Anwendung und es kommt zur (teilweisen) Aufdeckung stiller Reserven in den übertragenen Wirtschaftsgütern. Bei der Übernahme von Verpflichtungen ist nach Ansicht der Finanzverwaltung zwischen § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG einerseits und § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG andererseits zu unterscheiden. In Fällen von § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG ist bei der Überführung von Wirtschaftsgütern die gleichzeitige Übernahme von Verpflichtungen mangels Beteiligung mehrerer Rechtsträger unschädlich. Die Frage der Teilentgeltlichkeit stellt sich daher insoweit nicht (vgl. BMF v. 08.12.2011 - IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 zu § 6 Abs. 5 EStG, geändert durch BMF v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 3). In Fällen von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG kann eine Gegenleistung hingegen sowohl durch die Hingabe von Vermögen (Aktiva) als auch durch die Übernahme von Passiva (z.B. Verbindlichkeiten) erfolgen. In diesen Fällen ist die Übertragung des Wirtschaftsguts nicht vollumfänglich unentgeltlich (vgl. BMF v. 08.12.2011 - IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 zu § 6 Abs. 5 EStG, geändert durch BMF v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 15).

Seite 10/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG findet auch bei der gleichzeitigen Übertragung mehrerer Wirtschaftsgüter Anwendung (vgl. BMF v. 08.12.2011 - IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 zu § 6 Abs. 5 EStG, geändert durch BMF v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 3). In der Praxis werden mehrere Wirtschaftsgüter häufig in einer Sachgesamtheit nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragen, die jedoch keinen Betrieb oder Teilbetrieb i.S. des § 6 Abs. 3 EStG oder UmwStG darstellt. Dabei kommt es nicht selten zur (automatischen) Mitübertragung von Verpflichtungen. Bei einem zivilrechtlichen Betriebsübergang nach § 613 BGB ist dies bspw. zwingend vorgesehen für personalbezogene Rückstellungen. In der Folge drohen aufgrund der teilentgeltlichen Übertragung die Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven. Dies kann wiederum dazu führen, dass betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen aufgrund drohender Besteuerung unterlassen werden. In der Regel erfolgt bei den betroffenen Übertragungen jedoch höchstens eine eingeschränkte interpersonelle Übertragung stiller Reserven in den Grenzen des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG und sämtliche stille Reserven bleiben im Inland steuerverhaftet – eine Besteuerung zu diesem Zeitpunkt ist auch vor diesem Hintergrund nicht zwingend.

6.2. Lösungsvorschlag

Wird der Übertragende verpflichtet, eine ausgleichende Kompensationszahlung an den Übernehmer der Verpflichtungen zu leisten, liegt in einer wirtschaftlichen Saldobetrachtung keine Entgeltlichkeit vor und die Buchwerte könnten ohne Aufdeckung stiller Reserven übernommen werden.

Für diese Sichtweise bedarf es nicht einmal einer gesetzlichen Anpassung des § 6 Abs. 5 EStG, da es sich letztlich um die (sachgerechte) Auslegung der Entgeltlichkeit handelt. Hier erscheint eine untergesetzliche Regelung durch (erstmalige) Stellungnahme der Verwaltung als ausreichend. Soweit ersichtlich, hat bisher weder die Finanzverwaltung öffentlich dazu Stellung bezogen, noch hatte ein Finanzgericht bislang diese Frage abschließend zu klären.

Ergänzend zu diesem Vorschlag regen wir an, gesetzlich eine Wesentlichkeitsgrenze für die Übernahme von wirtschaftlich in Zusammenhang mit dem eingebrachten Wirtschaftsgut stehenden Verpflichtungen bei Übertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vorzusehen. Diese Wesentlichkeitsgrenze könnte in Anlehnung an die Regelungen zur sonstigen Gegenleistung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG der Höhe nach begrenzt werden. Eine in vielen Fällen aus wirtschaftlichen Gründen nachteilige Zurückbehaltung von Verpflichtungen (bspw. Haftung und Abziehbarkeit von Schuldzinsen) könnte somit vermieden werden.

Seite 11/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

7. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf Schwesterpersonengesellschaften § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG (Quotenidentität/Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte)

Wir regen an, im Hinblick auf den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG klarzustellen, dass die Beteiligungsidentität i.S. der Vorschrift keine Quotenidentität voraussetzt. Darüber hinaus sollten im Rahmen einer Anpassung des Gesetzes auch Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten in den Anwendungsbereich der neuen Nummer 4 aufgenommen werden.

7.1. Hintergrund

Wie bereits ausgeführt, ist § 6 Abs. 5 EStG grundsätzlich auf die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen sowie auf die Übertragung zwischen verschiedenen Vermögenssphären im Fall von Mitunternehmerschaften ausgerichtet. Sind die Voraussetzungen der Norm erfüllt, ist eine Übertragung zum Buchwert verpflichtend. Da der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht erfasste, war lange Zeit strittig, ob eine solche Übertragung auch (zwingend) zum Buchwert zu erfolgen habe. Infolge der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Beschluss v. 28.11.2023 - 2 BvL 8/13) wurde mit dem Jahressteuergesetz 2024 eine neue Nr. 4 angefügt, um den verfassungswidrigen Wortlaut des § 6 Abs. 5 EStG rückwirkend zu beseitigen.

Auch nach der Ergänzung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG verbleiben offene Fragen, die in der Praxis für Unsicherheiten sorgen bzw. zu Umstrukturierungshindernissen führen. Der Wortlaut der Neuregelung schränkt den Anwendungsbereich der Norm zum einen auf „*Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer*“ ein. Es verbleibt dabei vor allem eine Unsicherheit, ob der Begriff der „Beteiligungsidentität“ auch von der Finanzverwaltung entsprechend den Ausführungen in der Gesetzesbegründung ausgelegt wird. Überdies ist die neugefasste Nr. 4 auf unentgeltliche Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften beschränkt. Die vergleichbaren Konstellationen der Nrn. 1 und 2, in denen die Übertragung ebenfalls das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft berührt, ordnen auch für Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten einen Buchwertansatz an. Es ist nicht ersichtlich, warum eine Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht zum Buchwert erfolgen sollte.

Seite 12/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

Insbesondere würde eine solche Sichtweise ungerechtfertigte umsatzsteuerliche und/oder schenkungsteuerliche Konsequenzen vermeiden.

7.2. Lösungsvorschlag

Ausweislich der Gesetzesbegründung (vgl. Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024, BT-Drs. 20/12780, 121) scheint eine Beteiligungsidentität bereits dann vorzuliegen, wenn die unmittelbar oder mittelbar und zivilrechtlich oder nur wirtschaftlich Beteiligten nicht an beiden Mitunternehmerschaften in (absolut) gleicher Höhe beteiligt sind, also keine sog. Quotenidentität vorliegt. Als unschädlich wird zudem der Fall der “Null-Prozent-Beteiligungen“ angesehen. Die Versagung der Buchwertübertragung wäre in Fällen der Beteiligungsidentität, in denen nicht gleichzeitig auch Quotenidentität vorliegt, – neben den Ausführungen in der Gesetzesbegründung – zudem auch aus systematischen und gleichheitsrechtlichen Gründen nicht sachgerecht. Die Grundwertung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG würde ignoriert, denn der Gesetzgeber erlaubt in den von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG geregelten Konstellationen auch die interpersonelle Verlagerung stiller Reserven. Zugleich stellt der Gesetzgeber durch § 6 Abs. 5 Satz 4 ff. EStG sicher, dass die Verlagerung stiller Reserven nicht zu missbräuchlichen Zwecken erfolgt.

Bei Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen, nicht aber gleichzeitig quotenidentischen Schwesterpersonengesellschaften ergibt sich kein anderes Ergebnis als in den von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG vorgesehenen Konstellationen. Zwar führt die Übertragung – bspw. analog zu den meisten Fällen von Übertragungen aus dem Sonderbetriebs- in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft – zu einer interpersonellen Verlagerung von stillen Reserven, aber missbräuchlichen Übertragungen, bspw. durch zeitnahe Veräußerungen des übertragenden Wirtschaftsguts, wird durch die Anwendung der Sperrfrist i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG entgegengewirkt. Ein rückwirkender Ansatz mit dem Teilwert erfolgt auch in diesen Fällen nicht, wenn eine dem Subjektsteuerprinzip entsprechende Zuordnung der stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz erfolgt. Für eine über die Ausführungen in der Gesetzesbegründung hinausgehende Verengung des Kriteriums der Beteiligungsidentität auf quotenidentische Beteiligungen ist damit kein sachlicher Grund ersichtlich. Eine entsprechende Klarstellung im Rahmen einer untergesetzlichen Regelung würde der derzeit bestehenden Rechtsunsicherheit entgegenwirken.

Die Konstellationen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, in welchen das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft tangiert ist, sehen – neben der unentgeltlichen Übertragung – auch im Fall von Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten zwingend eine Übertragung zum Buchwert

Seite 13/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

vor. Auch bei Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmenschaften ist das Gesamthandsvermögen tangiert. Die Einschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG auf den Fall der Unentgeltlichkeit kann weder aus der Systematik des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG noch aus anderen sachlichen Gründen begründet werden. Lediglich bei Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG) ist ein sachlicher Grund für die Einengung auf den Fall der Unentgeltlichkeit gegeben, denn ein Gesellschaftsrechte vermittelndes Kapitalkonto wird in diesem Fall nicht berührt. Fraglich ist damit, ob in einer Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG eine verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung liegen könnte. Wir regen daher an, eine mögliche Ungleichbehandlung im Rahmen einer Anpassung des Wortlauts des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG zu beseitigen und damit Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen herzustellen.

Eine Erhöhung oder Minderung von Gesellschaftsrechten hätte bei einer entsprechenden Ausgestaltung auf Ebene der Mitunternehmer der involvierten Mitunternehmenschaften zu erfolgen. Das Ergebnis einer Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts auf eine beteiligungsidentische Schwestergesellschaft kann jedenfalls nicht in der Begründung einer doppelstöckigen Struktur liegen, in welcher die abgebende Mitunternehmenschaft im Zuge der Übertragung Mitunternehmerin der aufnehmenden Mitunternehmenschaft wird.

8. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 5 Satz 7 EStG)

Wir regen an, den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG insbesondere in Fällen, in denen der auslösende Tatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG auf einem Umwandlungsvorgang beruht, auf den die Vorschriften des UmwStG anzuwenden sind, einzuschränken.

8.1. Hintergrund

Der BFH hat im Wege der teleologischen Reduktion entschieden, dass § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG dann nicht anzuwenden ist, wenn stille Reserven lediglich von der einen auf eine andere Körperschaft übergehen (vgl. BFH, Urteil v. 15.07.2021, IV R 36/18, BFHE 274, 55 Rn. 51, Verkauf eines Anteils an einer Mitunternehmenschaft durch eine GmbH an eine andere GmbH, wobei die GmbH zuvor nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ein Wirtschaftsgut auf die Mitunternehmenschaft übertragen hatte). Als Reaktion auf das Urteil hat der Gesetzgeber § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG eingeführt.

Nach § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG liegt eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder

Seite 14/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG auch dann vor, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse tritt.

Nach dem Wortlaut der Vorschrift sind damit vermutlich auch Fälle erfasst, in denen eine Tochterkapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf die Enkelmitunternehmerschaft (zu Buchwerten) überträgt und die Tochterkapitalgesellschaft anschließend innerhalb der Frist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG auf ihre Mutterkapitalgesellschaft aufwärtsverschmolzen wird. Die Rechtsfolge einer rückwirkenden Übertragung des Wirtschaftsguts in die Mitunternehmerschaft zu Teilwerten ist in diesen Fällen nicht sachgerecht, weil mittelbar das Wirtschaftsgut die mehrgliedrige (kapitalistische) Struktur nicht "verlässt". Insoweit wirkt der breite Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG als Umwandlungsbremse.

8.2. Lösungsvorschlag

Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG ist einzuschränken. Insbesondere dürfen die Beschränkungen des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG dann nicht zur Anwendung kommen, wenn der auslösende Tatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG ein Umwandlungsvorgang ist, der auf den Vorschriften des UmwStG beruht. Dies gilt unabhängig davon, ob der Umwandlungsvorgang zu Buch-, Zwischen- oder Teilwerten erfolgt. Eine solche Einschränkung des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG ist sinnvoll und möglich, weil das UmwStG eigene Entstrickungstatbestände enthält und damit sichergestellt ist, dass stille Reserven nicht auf einen anderen Rechtsträger überspringen und im Anschluss nicht mehr der deutschen Besteuerung unterliegen.

9. Steuerliche Behandlung von Earn-Out-Komponenten

Wir regen eine bundesweit einheitliche Klarstellung zur Auslegung des § 34 Abs. 3 EStG i.S. eines steuerunschädlichen Einsatzes von Earn-Outs für den Festkaufpreis an. Dies würde wirtschaftlich sinnvolle Transaktionen fördern, statt sie zu verhindern.

9.1. Hintergrund

Können sich Käufer und Verkäufer eines Einzelunternehmens oder Mitunternehmeranteils aufgrund unterschiedlicher Erwartungen über die künftige Ertragskraft des Unternehmens nicht auf einen fixen Kaufpreis einigen, so bringt sie eine variable Kaufpreiskomponente – ein sog. "Earn-Out" – häufig doch noch zusammen. Ein Teil des Kaufpreises ist bei Einsatz variabler Kaufpreiskomponenten nur zu zahlen, wenn künftig bestimmte vorab definierte Meilensteine

Seite 15/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

erreicht werden – also eine angemessene Risikoverteilung zwischen den Vertragspartnern vorgenommen wurde und damit Unsicherheiten in Bezug auf die Bewertung des verkauften Unternehmens berücksichtigt werden. Bei der Ausgestaltung des Earn-Outs sind die Vertragsparteien relativ frei. Indes besteht derzeit eine steuerliche Unsicherheit, den Earn-Out als Instrument der Vertragsgestaltung einzusetzen, woraus sich Investitionshemmnisse ergeben können. So kann derzeit nicht rechtssicher abgeschätzt werden, wie die Vereinbarung eines Earn-Outs ausgestaltet sein muss, damit zumindest der Festkaufpreis – entsprechend den allgemeinen Grundsätzen – bis zur gesetzlichen Höchstgrenze von 5 Mio. € der Begünstigungsnorm des § 34 Abs. 3 EStG unterliegt.

Der BFH hat entschieden (vgl. BFH, Urteil v. 09.11.2023, IV R 9/21, BStBl. II 2024, 510), dass variable Kaufpreisbestandteile, die sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss sind, nicht rückwirkend in den Veräußerungsgewinn einzubeziehen, sondern als nachträgliche Betriebseinnahmen i.S. der §§ 16, 24 Nr. 2 EStG steuerlich erst im Zeitpunkt des Zuflusses zu erfassen sind. Aufgrund der Sonderkonstellation der Verlustentstehung im Urteilsfall musste der BFH nicht entscheiden, ob die Vereinbarung von solchen Earn-Out-Zahlungen, die im Zuflusszeitpunkt zu besteuern sind, insgesamt zum (rückwirkenden) Verlust der Tarifbegünstigung auch für den Festkaufpreis führt. Ungeklärt ist in diesem Zusammenhang deshalb insbesondere, ob die unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkte gegen eine vollständige Aufdeckung der stillen Reserven (R 34.1 Abs. 2 EStR 2012) sprechen oder vielmehr auf den Umfang des Betriebsvermögens und nicht die Besteuerungszeitpunkte abzustellen ist. Der BFH hat in der vorgenannten Entscheidung ausdrücklich offengelassen, ob eine materiell-rechtliche Rückwirkung und damit die tarifbegünstigte Besteuerung gemäß § 34 Abs. 3 EStG für den Gesamtkaufpreis (Festkaufpreis- sowie Earn-Out-Komponente) angenommen werden kann, wenn die Earn-Out-Zahlung nur dem Grunde nach von zukünftigen Gewinnen oder Umsätzen abhängig ist, deren Höhe aber bereits betragsmäßig fixiert ist, d.h. der variable Anteil also nur in Bezug auf die Entstehung unsicher ausgestaltet ist.

Die Finanzverwaltung Schleswig-Holstein hat im Erlasswege (Kurzinformation FinMin Schleswig-Holstein v. 20.08.2024 - VI 3012 - S 2242- 131) erstmals ausführlich zur steuerlichen Behandlung von Earn-Out-Klauseln Stellung genommen. Danach stellen variable, an Erfolgsgrößen geknüpfte Earn-Outs, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreiskomponenten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist (sog. rückwirkungslose Earn-Out-Klauseln), grundsätzlich nachträgliche Betriebseinnahmen dar und unterliegen bei Zufluss der Besteuerung nach § 24 Nr. 2 EStG i.V. mit § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Eine rückwirkende Berücksichtigung von Earn-Out-

Seite 16/16 zum Schreiben vom 23.09.2025 an das BMF

Zahlungen zum Zeitpunkt der Veräußerung – und damit eine Tarifbegünstigung sowohl für den Basiskaufpreis als auch die Earn-Out-Komponente – kommt nach dieser Ansicht nur dann in Betracht, wenn die Earn-Out-Zahlung bereits betragsmäßig feststeht und nur dem Grunde nach vom Eintritt eines Erfolgserignisses (z.B. Umsatz- oder Gewinnschwelle) abhängt. Der Erlass lässt ausdrücklich offen, ob die dargelegten Grundsätze auch in Fällen des § 8b KStG gelten.

9.2. Lösungsvorschlag

In einer untergesetzlichen Regelung sollte klargestellt werden, dass der fixe Basiskaufpreis auch bei sog. rückwirkungslosen Earn-Outs unter die einmalige Tarifiermäßigung der §§ 16, 34 Abs. 3 EStG fällt. Zumindest sollte klargestellt werden, dass die dargestellte Auffassung des FinMin Schleswig-Holstein bundeseinheitlich geteilt wird und auch in Fällen des § 8b KStG gilt.

Zur Schaffung praktikabler und planungssicherer Kriterien wäre auch die Einführung von typisierenden Schwellenwerten und -zeiten denkbar. So könnten vereinbarte oder tatsächlich eingetretene Earn-Out-Komponenten etwa dann als unter die Tarifiermäßigung fallend klassifiziert werden, wenn sie bestimmte Wert- oder Zeitgrenzen nicht überschreiten. Beispielsweise könnte dies der Höhe nach maximal 20 % des Gesamtkaufpreises und/oder eine vertraglich fixierte Fälligkeit innerhalb von drei Jahren nach der Veräußerung sein.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),
RA (Syndikus-RA)
Technical Director Tax