



Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

Stand: 13. September 2021

I. Optionsmodell nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)

Das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) tritt (im Wesentlichen) am 01.01.2022 in Kraft. Das Kernstück des Gesetzes: Personenhandelsgesellschaften können sich wie Kapitalgesellschaften besteuern lassen.

Grundsätzlich unterliegen Personen- und Kapitalgesellschaften unterschiedlichen Besteuerungsregimen. Während für Kapitalgesellschaften das sogenannte Trennungsprinzip gilt und die Besteuerung von Gesellschafter und Gesellschaft vor diesem Hintergrund getrennt erfolgt, gilt für Personengesellschaften das Transparenzprinzip, wonach Gewinne der Personengesellschaft – unabhängig von einer Thesaurierung bzw. Entnahme/Ausschüttung – beim Gesellschafter der Besteuerung unterliegen.

Mit der Einführung der sog. Thesaurierungsbegünstigung für Gesellschafter von Personengesellschaften durch § 34a EStG wurde zwar eine Möglichkeit zur begünstigten Besteuerung geschaffen, allerdings wurde dieses Instrument aufgrund zahlreicher „Fallstricke“ in der Praxis wenig genutzt, so dass die steuerliche Benachteiligung von Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften letztlich nicht beseitigt wurde. Im Einzelfall kann die antragsbasierte Thesaurierungsbegünstigung auf der Grundlage des § 34a EStG indes ein sinnvolles Instrument der Steueroptimierung darstellen; auch nach Einführung der Optionsbesteuerung gemäß KöMoG bleibt die Möglichkeit zur Inanspruchnahme des § 34a EStG erhalten.

II. Funktionsweise des Optionsmodells im Überblick

Persönlicher Anwendungsbereich und sachliche Antragsvoraussetzungen

- Nur Personenhandelsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften fallen in den persönlichen Anwendungsbereich der neu geschaffenen Optionsregelung. Insbesondere nicht begünstigt sind Einzelunternehmen sowie Gesellschaften bürgerlichen Rechts, wobei sich bei Gesellschaften bürgerlichen Rechts möglicherweise durch Änderungen bzw. Folge-Wirkungen des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts noch eine Möglichkeit zur Inanspruchnahme der Optionsbesteuerung ergeben könnte.
- Der Antrag auf Optionsbesteuerung muss spätestens einen Monat vor Anwendungsbeginn (auf elektronischem Wege) beim Finanzamt gestellt werden. Er ist vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen, ab dem die Besteuerung als Kapitalgesellschaft gelten soll. Die Option wird erstmals für ein nach dem 31. Dezember 2021 beginnendes Wirtschaftsjahr anwendbar sein.

Übergang zur Körperschaftsbesteuerung

- Trotz Beibehaltung des „zivilrechtlichen Rechtskleids“ wird für steuerliche Zwecke infolge der Optionsausübung ein Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft angenommen, somit sind insbesondere auch folgende Aspekte zu beachten:
- Ein Formwechsel stellt in steuerlicher Hinsicht grundsätzlich einen „Realisationsvorgang“ dar, d.h. vorhandene stille Reserven sind aufzudecken und zu versteuern. Ein „steuerneutraler“ Formwechsel ist u.a. davon abhängig, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in die „neue“ Gesellschaft eingebracht werden, wobei auch das sog. Sonderbetriebsvermögen zu berücksichtigen ist. Da die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens nicht bereits „automatisch“ durch die Antragstellung auf Optionsbesteuerung übertragen werden, bedarf es insoweit dann zusätzlicher Vereinbarungen, um letztlich eine Steuerneutralität zu gewährleisten.
- Der (steuerliche) Formwechsel führt zur Begründung von siebenjährigen Sperrfristen nach dem UmwStG; zudem kann dieser Formwechsel einen schädlichen Vorgang für bereits bestehende Sperrfristen darstellen, sodass im Einzelfall eine entsprechende vorbereitende Prüfung zu empfehlen ist.
- Wie bei einem „normalen“ Formwechsel führt auch der „optierte“ Formwechsel zu einem Wegfall u.a. der gewerbesteuerlichen Verlustvorträge der Personengesellschaft.

Besteuerung „wie eine Kapitalgesellschaft“ – Folgen für die Gesellschaft

- Die optierte Personengesellschaft unterliegt der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen.
- D.h. die Besteuerung erfolgt mit Körperschaftsteuer von 15%, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer (in Abhängigkeit vom lokalen Hebesatz) ohne Freibetrag für den Gewerbeertrag sowie ohne Anrechnung der Gewerbesteuer bei den Gesellschaftern.
- Dividenden, welche die optierte Gesellschaft erhält, sowie Gewinne, welche die optierte Gesellschaft aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen, erzielt, können vom sog. Schachtelprivileg profitieren und unterliegen in diesem Fall dann nur zu 5% der Besteuerung.

Besteuerung „wie eine Kapitalgesellschaft“ – Folgen für die Gesellschafter

- Die bisherigen Mitunternehmer werden durch Optionsausübung steuerlich zu Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft.
- „Ausschüttungen“ werden beim Gesellschafter erst dann als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert, wenn Gewinne entnommen werden oder wenn ihre Auszahlung verlangt werden kann.
- Der Verkauf des Anteils an einer „optierten Personengesellschaft“ wird, wie der Verkauf des Anteils, an einer Kapitalgesellschaft besteuert.
- Leistungen vom Gesellschafter an die Gesellschaft führen nicht mehr zu sog. Sondervergütungen, sondern bei der Gesellschaft zu Betriebsausgaben und beim Gesellschafter zu Einkünften der entsprechenden Einkunftsart (z.B. aus nicht selbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung etc.). Zur Vermeidung von verdeckten Gewinnausschüttungen sollten derartige Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der optierten Gesellschaft auf ihre Fremdüblichkeit überprüft werden.

Rückoption zur Besteuerung als Personengesellschaft

- Die Ausübung der sog. Rückoption gilt wiederum für steuerliche Zwecke als Formwechsel (welcher wiederum grundsätzlich „Gewinn realisierend ist“, wenn nicht die Voraussetzungen für eine Steuerneutralität vorliegen).
- Hierbei wird dann u.a. eine Ausschüttung der bei der optierten Personengesellschaft thesaurierten Gewinne fingiert.

- Vor Ausübung der Rückoption ist zudem zu beachten, dass die Anteile an der optierten Gesellschaft innerhalb der ersten sieben Jahre nach der Option sperrfristverhaftet sind, s.o. Die Rückoption innerhalb dieser Sperrfrist führt zu einer rückwirkenden Besteuerung, da der Formwechsel von einer Kapital- in eine Personengesellschaft insofern ein schädlicher Vorgang ist.

III. Vorläufiges Fazit

Die Option gemäß KöMoG kann steuerlich sehr attraktiv sein und zudem ggf. mit einem deutlich geringeren Umstellungsaufwand im Vergleich zu einem „echten“ Formwechsel umgesetzt werden. Die „Tücken“ liegen allerdings im Detail, da mit einer derartigen Umstellung zahlreiche Steuerfragen verbunden sein können und somit eine Einzelfall-Betrachtung unerlässlich ist. Insgesamt ist zu beachten, dass die Optionsausübung nicht „vorschnell“ erfolgen sollte, da eine „Rückkehr“ in vielen Fällen wohl nicht steuerneutral erfolgen kann und somit eine Langzeit-Betrachtung erforderlich ist.