

Körperschaftbesteuerung für Personenhandels- gesellschaften

Auswirkungen des Optionsmodells

Tax Zoom

01. Juli 2021

Nachdem das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) am 30.06.2021 im BGBl. I 2021, S. 2050 verkündet wurde, steht den durch das KöMoG geplanten Änderungen für nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre nichts mehr entgegen. Kern des Gesetzes und ein Meilenstein der deutschen Unternehmensbesteuerung ist das lange erwartete sogenannte Optionsmodell, das eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung ermöglichen soll. In welchen Fällen eine Optionsausübung ratsam ist, ist anhand einer Reihe unterschiedlicher Parameter zu prüfen und die vorteilhaften Auswirkungen sind gegenüber den nachteiligen einzelfallbezogen abzuwägen.

Das Optionsmodell in Kürze

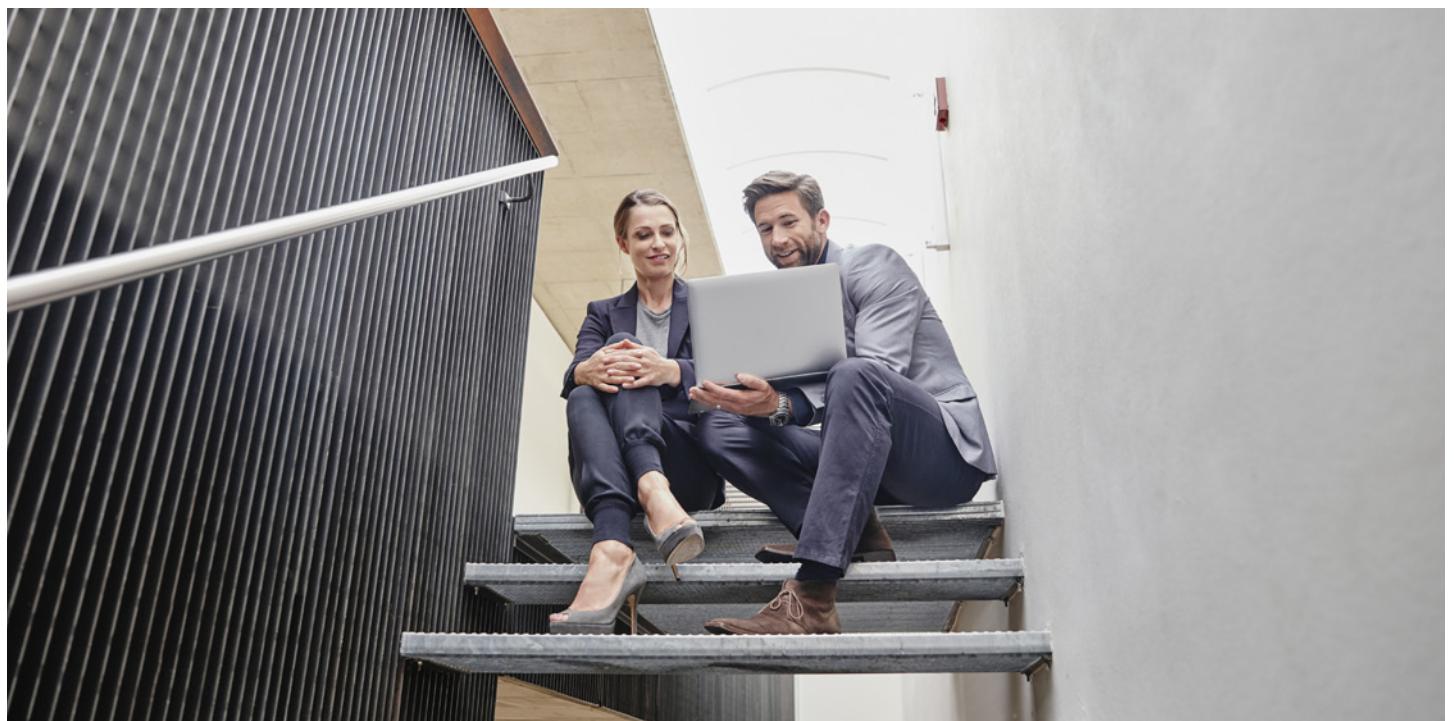
Der neue § 1a KStG ermöglicht Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften eine Option zur Körperschaftbesteuerung. Danach wird die Gesellschaft auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft besteuert. >>

Durch die Abkehr vom Transparenzprinzip (ausschließliche Einkommensbesteuerung auf Ebene der Gesellschafter) hin zum Trennungsprinzip (Gesellschaft selbst ist Körperschaftsteuersubjekt) kommt es sowohl auf Ebene der Gesellschaft, als auch auf Ebene der beteiligten Gesellschafter zu geänderten Besteuerungsfolgen.

Da sich der Begriff „Personenhandelsgesellschaft“ nicht auf gewerblich tätige Gesellschaften beschränkt, steht die Option auch vermögensverwaltenden Personengesellschaften offen. Doch Achtung: Die Option kann mangels Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der §§ 25, 20 Abs. 1 UmwStG nicht steuerneutral erfolgen. Ebenso ist die Option für Personengesellschaften in ausländischer Rechtsform eröffnet, wenn sie nach Ausübung der Option in ihrem Geschäftsleitungsstaat noch einer der deutschen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterliegen. Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR) sowie dem Investmentsteuergesetz unterliegende Personengesellschaften dürfen hingegen nicht optieren.

Die Option gilt für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen sowie für die Gewerbesteuer. Auf die Erbschaftsteuer oder Grunderwerbsteuer schlägt die Option damit grundsätzlich nicht durch. Allerdings wird das Grunderwerbsteuergesetz in Bezug auf die Inanspruchnahme von grunderwerbsteuerlichen Begünstigungsnormen (§§ 5, 6 GrEStG) angepasst, um ihre Anwendung auf eine optierende Gesellschaft nur in sehr engen Grenzen zuzulassen.

Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt als Formwechsel i. S. d. §§ 25 i. V. m. 20 ff. UmwStG. Dies hat zur Folge, dass sämtliche Voraussetzungen und Rechtsfolgen eines „echten“ Formwechsels berücksichtigt werden müssen; insbesondere muss für eine steuerneutrale Option sämtliches wesentlich funktionales Sonderbetriebsvermögen im Zeitpunkt der Option in die Gesellschaft eingebracht werden. Vorhandene gewerbesteuerliche Verlustvorträge, Zinsvorträge und EBIT-DA-Vorträge nach § 4h EStG, verrechenbare Verlust nach §§ 15a, 15b EStG sowie weitere Verlustvorträge (bspw. gemäß § 2a Abs. 1 EStG) gehen unter. Außerdem müssen bei der Ausübung der Option nachversteuerungspflichtige Beträge, für die die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG beansprucht wurde, nachversteuert werden.



Auswirkungen der Optionsausübung und Handlungsbedarf



Erwartungsgemäß gehen mit der neuartigen Optionsmöglichkeit einige Auslegungs- und Detailfragen einher und in der Unternehmerpraxis gilt es, sich frühzeitig mit der Option auseinanderzusetzen, um – falls gewünscht – aktiv von der Modernisierung profitieren zu können. Denn ein Antrag zur Option muss bis spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt werden, ab dem die Körperschaftbesteuerung gelten soll. Falls also bereits für das Wirtschaftsjahr 2022 optiert werden soll, muss der Antrag bis Ende November 2021 gestellt werden. Hierzu ist es erforderlich, die wesentlichen Auswirkungen der Option, insbesondere die Besteuerungsfolgen, zu analysieren sowie die Vor- und Nachteile einer Optionsausübung gegeneinander abzuwägen. Hierbei ist zu beachten, dass stets eine Einzelfallprüfung erforderlich ist. Die dargestellten vorteilhaften Auswirkungen sowie insbesondere die nachteiligen Auswirkungen sind dabei unterschiedlich zu gewichten und mitunter im Einzelfall gar nicht anzuwenden. Des Weiteren sollte nicht außer Acht gelassen werden, dass in einem weiteren Schritt, vor allem in Neugründungsfällen, zu prüfen bleibt, ob die nach § 1a KStG optierende Gesellschaft gegenüber einer „echten“ Kapitalgesellschaft im Sinne der Rechtsformwahl von Vorteil ist.

Wesentliche Auswirkungen der Optionsausübung

Tendenziell vorteilhafte Auswirkungen der Option (einzelfallabhängig)	Tendenziell nachteilige Auswirkungen oder Risiken der Option (einzelfallabhängig)
<p>Steuerfreie Thesaurierungsmöglichkeit des Unternehmensgewinns</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Nur „Endbesteuerung“ der Ausschüttungen/Entnahmen, die für den Konsum benötigt werden sollen [Gesamtsteuerbelastung einschließlich Gesellschafterebene sollte vor der Option nicht unter der Thesaurierungsbelastung der Kapitalgesellschaft (rund 29,83 %) liegen, ansonsten Optionsmodell nicht vorteilhaft]. ▶ Abschirmwirkung der Steuerbescheide auf Ebene der Gesellschaft: keine direkten Auswirkungen von Bescheidänderungen für die Gesellschafter (z. B. auf Grund von Betriebsprüfungen). 	<p>Sämtliches Eigenkapital der Personengesellschaft, auch die Pflichteinlage und thesierte Gewinne, werden auf dem steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG erfasst. Bei zukünftigen Entnahmen ist die Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG zu beachten</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Neue, nicht (end) besteuerte Gewinne sind vorrangig vor bereits besteuerten, nicht entnommenen Gewinnen auszuschütten/zu entnehmen. ▶ (Spätere) Verwendung des Einlagekontos kann in bestimmten Konstellationen zu einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung nach § 22 UmwStG führen.
Fortgeltende Möglichkeit der Inanspruchnahme der Begünstigungsnormen §§ 13a, 13b ErbStG.	Nachversteuerung der thesierten Beträge, für die die Begünstigung nach § 34a EStG in Anspruch genommen wurde.
Gewinne der optierenden Gesellschaft führen zunächst nicht zu Einkünften auf Ebene der Gesellschafter. Nach § 1a Abs. 3 Satz. 5 KStG gelten Gewinnanteile erst als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann.	Für Entnahmen von Gewinnen gilt, dass diese wie Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften behandelt werden. Es ist stets Kapitalertragsteuer einzubehalten und anzumelden.
Leistungsvergütungen der optierenden Gesellschaft an die Gesellschafter mindern unter dem Vorbehalt der Fremdüblichkeit den steuerlichen Gewinn und damit die KSt- und GewSt-Schuld der optierenden Gesellschaft.	Keine direkte Verlustzuweisung und Verrechnung für die Anteilseigner möglich.
Fast steuerfreie Ausschüttungen an die optierende Gesellschaft möglich	Keine Steueranrechnung (mehr) nach § 35 EStG in Bezug auf Leistungsvergütungen der Gesellschaft an die Gesellschafter.
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Ausschüttungen an die (fiktive) Kapitalgesellschaft bleiben zu 95 % steuerfrei. 	

Tendenziell vorteilhafte Auswirkungen der Option (einzelfallabhängig)	Tendenziell nachteilige Auswirkungen oder Risiken der Option (einzelfallabhängig)
<p>Gestaltungsfreiheiten bzw. gesellschaftsrechtliche Flexibilität der Personengesellschaft (KG) bleibt bestehen</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ z. B. privatschriftliche Übertragungen weiterhin möglich, ▶ Gesellschaftsverträge einfach zu ändern. 	<p>Untergang der gewerbesteuerlichen Verlustvorträge, der verrechenbaren Verluste nach §§ 15a und 15b EStG, der Zins- und EBITDA-Vorträge nach § 4h EStG sowie der Vorträge gemäß § 2a Abs. 1 EStG, § 15 Abs. 4 Satz 1, 3 und 6 EStG und § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG (erneuter Verlustuntergang bei Rückoption).</p>
<p>Bei Veräußerung der Beteiligung: keine Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 16 EStG, sondern Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. der Steuerfreistellung nach § 8b KStG (beachte: Einbringungsgewinnbesteuerung falls 7-jährige Behaltefrist nicht gewahrt und keine Inanspruchnahme der Steuersatzermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG (mehr) möglich).</p>	<p>Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ist anzuwenden.</p>
<p>Mit der Option müssen keine Mitbestimmungsrechte eingeraumt werden, denn das MitBestG gilt nur für (echte) Kapitalgesellschaften.</p>	<p>Steuerfreie Erträge der optierenden Gesellschaft können nicht mehr ohne Nachbelastung bis auf Gesellschafterebene transferiert werden.</p>
	<p>7-jährige Behaltefrist (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) sowie Nachweispflicht (§ 22 Abs. 3 UmwStG) sind zu beachten; ansonsten rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns i. S. d. § 22 UmwStG.</p>
	<p>Bei Rückoption: Anteilseigner erzielen steuerlich ein Übernahmeergebnis nach § 9 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 UmwStG; Gewinnrücklagen gelten als ausgeschüttet (§ 7 Abs. 1 UmwStG). Kein Ausschluss der Norm des § 18 Abs. 3 UmwStG (GewSt beim Formwechsel in eine Personengesellschaft) i. R. der Rückoption vorgesehen. Dies gilt auch bei der u. U. unfreiwillige Rückkehr zur transparenten Besteuerung.</p>
	<p>Bei vorangegangenen Umstrukturierungen o. ä. kann Optionsausübung zu Sperrfristverletzungen und Nachversteuerung führen.</p>
	<p>Keine Gewährung des Gewerbesteuerobergangs i. H. v. 24.500 Euro.</p>
	<p>Finanzierungskosten der Beteiligung sind nicht (mehr) als Sonderbetriebsausgaben abziehbar, sondern nur beschränkt abziehbar im Teileinkünfteverfahren.</p>
	<p>Anpassungsbedarf bei den Kapitalkonten und Überprüfung und ggfs. Anpassung der vertraglichen Gewinnverwendungs-klauseln sowie von Entnahmeregelungen/Steuerklauseln.</p>
	<p>Buchhalterische Anpassungen notwendig; z. B. Behandlung von Ergänzungsbilanzen, Lohnabrechnung, Einlagekonto, Kapitalertragsteuer, Herabsetzung der festgesetzten ESt/KSt-Vorauszahlungen des Gesellschafters, Anpassung der Vorauszahlungen auf Ebene der optierenden Gesellschaft und ggfs. der Buchführung (kein § 4 Abs. 3 EStG); Überleitungsrechnung § 60 Abs. 2 EStDV möglich?</p>

Checkliste der wesentlichen steuerlichen Parameter

Wird die Option in Betracht gezogen, sollten u. a. folgende Aspekte geprüft werden:

- Steuerfolgen der Optionsausübung
- Gesamtergebnissituation und Gesamtsteuerbelastung auf Ebene der Personengesellschaft und des Gesellschafters
- Prognose der zukünftigen Ergebnissituation
- Entnahmefrage
- Planung von Umstrukturierungen oder unentgeltliche Anteilsübertragungen
- Identifikation untergehender Verlustvorträge
- Möglichkeit der steuerneutralen Optionsausübung (fiktiver Formwechsel zu Buchwerten)
- Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen
- (Nicht-)Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in den noch offenen Veranlagungszeiträumen vor der Optionsausübung
- Laufende Sperrfristen
- Steuerneutralität der Option und Steuerfolgen bei nicht-inländischen Gesellschaftern
- Bestehen von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern (Überprüfung der Angemessenheit und der formalen Voraussetzungen)
- Erforderlichkeit von Anpassungen der Gesellschaftsverträge
- Plausibilität der Verweildauer in der Option von sieben Jahren
- Gewünschte Einbindung der optierenden Gesellschaft in einen Organkreis i. S. v. § 14 ff. KStG
- Bestehen von Unterbeteiligungen oder Nießbrauchrechten auf Gesellschafterebene
- Implementation des Mittelstandsmodells
- Gewünschte Option bei Neugründung
- Gewünschter Aufbau einer betrieblichen Altersversorgung
- Auswirkungen auf Mitbestimmungsrechte

Verfasser

Daniel Käshammer
+49 761 1508 23218
daniel.kaeshammer@de.ey.com

Vivien Mayer
+49 711 9881 17119
vivien.j.mayer@de.ey.com

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2021 Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

GSA Agency | BKR 2107-395
ED None

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de