

# KöMoG - Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandelsgesellschaften



Dezember 2021

## Großer Schritt mit zweifelhafter Praxistauglichkeit

Einer der größten Schwachstellen der deutschen Unternehmensbesteuerung wird seit jeher darin gesehen, dass die vor allem im Mittelstand stark verbreitete Rechtsform der Personenhandelsgesellschaft aufgrund der sogenannten transparenten Besteuerung keine Möglichkeit der steuergünstigen Gewinnthesaurierung bietet. Erzielte Gewinne werden den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet und von diesen – unabhängig davon, ob eine tatsächliche Ausschüttung stattfindet – besteuert. Anders bei Kapitalgesellschaften: Auf Ebene der Gesellschaft unterliegen die Gewinne einer Besteuerung, die deutlich unter dem Spitzensatz der Einkommensteuer liegt. Werden die Ergebnisse nicht ausgeschüttet, sondern im Unternehmen verwendet, bleibt es dabei. Erst wenn es – häufig viel später – zu einer Ausschüttung an die Gesellschafter kommt, erfolgt eine weitere Besteuerung. Im Ergebnis erreichen die beiden Rechtsformalternativen nach Ausschüttung ein ähnliches Besteuerungsniveau – nicht aber im Falle der regelmäßig wirtschaftlich notwendigen Gewinnthesaurierung.

Die trotzdem hohe Bedeutung der Personengesellschaft als Rechtsform des deutschen Mittelstands ist historisch begründet. In der Vergangenheit hatte die Personengesellschaft vielfältige steuerliche Vorteile, die eine fehlende Thesaurierungsbegünstigung ausgeglichen haben. Dies gilt heute nur noch eingeschränkt, sodass der Kapitalgesellschaft an vielen Stellen der Vorzug zu geben wäre. Allerdings gestaltet sich die Umwandlung vor allem auch steuerlich häufig komplex und aufwändig.

### Ziel einer rechtsformneutralen Besteuerung

Seit vielen Jahren besteht die Forderung nach rechtsformneutraler Besteuerung. Auch politische Bemühungen in diese Richtung gibt es schon länger. So besteht seit 2008 für

Personengesellschaft die Möglichkeit der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG. Nicht entnommene Gewinne können auf Antrag mit einem Einkommensteuersatz von 28,25 % versteuert werden. Erst bei „Entnahme“ kommt es wie bei Kapitalgesellschaften zu einer weiteren Besteuerung. Die Regelung ist wie so oft im Steuerrecht zwar gut gemeint, aber weit davon entfernt, auch gut gemacht zu sein. Die Thesaurierungsbegünstigung konnte sich deshalb berechtigterweise nicht in der Breite durchsetzen. In den letzten Jahren wurden deshalb immer mehr Rufe laut, die Ertragsbesteuerung der Personengesellschaft endlich auf brauchbare Weise der von Kapitalgesellschaften anzunähern.

### Das KöMoG als Problemlöser?

Nach jahrelangem Zögern und vielen Diskussionen ging es zuletzt schnell: Am 21.5.2021 wird das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) vom Bundestag beschlossen. Der Bundesrat hat nachgezogen und die Reform am 24.6.2021 gebilligt. Zum 1.1.2022 tritt das neue Gesetz in Kraft. Die Möglichkeit einer Option für Personengesellschaft zur Besteuerung als Körperschaft wird geschaffen und findet viel Beachtung in der Fachliteratur aber auch in der allgemeinen Presse. Schnell häufen sich jedoch Zweifelsfragen und Problemfelder, da die Regelungen des neuen § 1a KStG nicht an allen Stellen bis zu Ende gedacht scheinen. Noch vor dem Jahreswechsel hat sich das Bundesministerium der Finanzen am 10.11.2021 mit einem Schreiben zur praktischen Umsetzung geäußert. Es bleibt die Frage, ob damit nun wirklich eine sinnvolle Lösung für thesaurierende Personengesellschaften geschaffen wurde.

#### ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Bahnhofstraße 57 | 87435 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 252970 | E-Mail: atg@atg.de  
Hirschzeller Straße 4 | 87600 Kaufbeuren | Telefon: +49 8341 90170 | E-Mail: atg@kf.atg.de

#### Augsburger Treuhand

Zweigniederlassung der ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bahnhofstraße 4 | 86150 Augsburg | Telefon: +49 821 343680 | E-Mail: atg@a.atg.de

#### ATG Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH

Bahnhofstraße 57 | 87435 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 252970 | E-Mail: atg@atg.de

#### Dr. Fritz Städele Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Steuerberatungsgesellschaft GmbH

Augartenweg 24 | 87437 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 571310 | E-Mail: info@staedele-wpg.de

## Wechsel zur Körperschaftsbesteuerung durch antragsgebundene Option möglich

Ab dem Veranlagungszeitraum 2022 können bestimmte Personengesellschaften auf Antrag der Ertragsbesteuerung einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt werden, ohne das Rechtskleid zivilrechtlich ändern zu müssen. Da die Option rein ertragsteuerlich erfolgt, bleiben handelsrechtliche Themen, zivilrechtliche Rahmenbedingungen sowie die steuerlichen Regelungen zur Erbschaftsteuer und Umsatzsteuer hiervon unberührt. Eröffnet ist die Optionsmöglichkeit für OHG, KG (einschließlich GmbH & Co. KG) und PartG (auch: PartGmbH). GbR und Einzelunternehmen sind von der Option ausgeschlossen.

Der unwiderrufliche Antrag zur Option muss spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt werden, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft erfolgen soll. Eine Rückwirkung – ähnlich wie bei einer Umwandlung nach dem Umwandlungssteuergesetz – ist nicht möglich. Der Antrag gilt für die Personengesellschaft im Ganzen und mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter. Es ist ein Gesellschafterbeschluss nach den Mehrheitserfordernissen für einen Formwechsel notwendig. Neugegründete Personengesellschaften können nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht von Anfang an optieren, da der Antrag erst nach Gründung gestellt werden kann und somit per se die notwendige Frist nicht eingehalten werden kann.

Steuerlich wird die Optionsausübung wie eine Umwandlung nach dem Umwandlungssteuergesetz behandelt. Alle Voraussetzungen für einen steuerfreien Übergang müssen wie beim echten Formwechsel erfüllt werden.

Die Rückoption in späteren Jahren ist, wiederum mit einer Frist von einem Monat zum Wirtschaftsjahresende, ohne Mindestverweildauer möglich. Da für die Rückkehr zur Behandlung als Mitunternehmerschaft jedoch wiederum die Vorgaben des Umwandlungssteuergesetzes gelten, ergibt sich faktisch eine Sperrfrist von sieben Jahren, da bis zum Ablauf dieser Frist erhebliche Steuerbelastung allein aufgrund der Rückoption drohen.

Schon allein diese formalen Vorgaben drängen die Frage auf, welche Vorteile im Vergleich zu einem zivilrechtlichen Wechsel in die Kapitalgesellschaft die Regelung überhaupt haben soll.

### Steuerliche Folgen der Option

Mit dem Optionsantrag wird die Personengesellschaft steuerlich als Kapitalgesellschaft behandelt, es gelten die entsprechenden Regelungen von Körperschaft- und Gewerbesteuer. Die Gesellschafter der Personengesellschaft werden wie die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt.

Gewinne und Verluste der Personengesellschaft stellen keine Einkünfte auf Ebene der Gesellschafter mehr dar. Solange keine „Ausschüttung“ erfolgt, spielen Gewinne für die persönliche

Einkommensteuer der Gesellschafter keine Rolle. Allerdings können auch Verluste nicht zur Verrechnung mit anderen Einkünften genutzt werden. Eine Gewerbesteueranrechnung unterbleibt.

Die Anteile an der Personengesellschaft werden nach der Option wie Anteile an Kapitalgesellschaften behandelt, sodass es auch für den Fall von Anteilsveräußerungen zu einem Wechsel des Besteuerungsregimes kommt.

Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden nach den allgemein gültigen Regelungen für Kapitalgesellschaften anerkannt. Sie stellen keine Sondervergütungen mehr dar. Insbesondere sind Tätigkeitsvergütungen des Gesellschafters im Dienst der Gesellschaft nach der Option als Arbeitslohn zu behandeln und lohnsteuerlich zu würdigen.

Wirtschaftsgüter, die der Gesellschaft bisher im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschaft zur Nutzung überlassen wurden, werden nicht mehr in dieser Form steuerlich berücksichtigt. Der Ausweis im Sonderbetriebsvermögen entfällt mit dem Zeitpunkt der Option. Es findet eine Entnahme mit steuerpflichtiger Aufdeckung stiller Reserven statt. Die mit dem früheren Sonderbetriebsvermögen verbundenen Einnahmen und Ausgaben werden nun den originären Einkunftsarten zugeordnet. So zählen Zinsen für die Hingabe von Darlehen vom Gesellschafter an die Gesellschaft zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Überlässt der Gesellschafter der Gesellschaft Wirtschaftsgüter gegen Entgelt, liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Anstelle von Sonderbetriebsvermögen können die Grundsätze der Betriebsaufspaltung relevant werden.

Fremdunübliche Vergütungen lösen verdeckte Gewinnausschüttungen aus – ein Konzept das der aktuellen Personengesellschaftsbesteuerung bisher fremd ist.

Gewinnentnahmen werden steuerlich nur – und anders als bisher – nach tatsächlicher „Ausschüttung“ (offen oder verdeckt) als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst. Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, wenn also beispielsweise keine Betriebsaufspaltung vorliegt, gehalten, unterliegen diese grundsätzlich der Abgeltungssteuer (25 % zzgl. SolZ). Sind die Anteile dem Betriebsvermögen zugeordnet, gilt das Teileinkünfteverfahren (40 %ige Freistellung). Kapitalertragsteuer ist von der Personengesellschaft einzubehalten und abzuführen.

### Schwachstellen des Optionsmodells

- Wesentliche Schwachstelle und Hauptursache für eine breite Praxisuntauglichkeit ist, dass der Übergang zur Körperschaftbesteuerung einem Formwechsel gleichgestellt wird. Bis auf die zivilrechtlichen Vorgaben (z. B. Notwendigkeit eines Notars) ergeben sich keine Erleichterungen im Vergleich zum „echten“ Formwechsel, sodass der tatsächliche Anwendungsbereich recht eingeschränkt erscheint.

- Erleichterungen für Sonderbetriebsvermögen fehlen. Dieses stellt in vielen Fällen ein praktisches Hemmnis für einen steuerneutralen Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft dar, da das Sonderbetriebsvermögen dazu häufig auf die neue Kapitalgesellschaft übertragen werden müsste. Die Option nutzt die Chance nicht, dieses in der Praxis verbreitete und sehr störende Problem zu beseitigen.
- Der steuerneutrale Übergang zieht eine 7-jährige Sperrfrist für die Anteile an der optierenden Personengesellschaft nach sich.
- Die Option führt zu einer Nachversteuerung bei vorübergehender Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung i. S. d. § 34a EStG. Das ist besonders abstrus, hätte doch die Optionsregelung vor allem Unternehmen, von denen schon bisher die Thesaurierungsbegünstigung beansprucht wurde, eine umfassendere Lösung geboten. Gerade diesen Unternehmen wird die Anwendung aufgrund der Lock-In-Situation praktisch verwehrt.
- Anders als eine Kapitalgesellschaft kann die optierende Personengesellschaft nicht Organgesellschaft in einem Organkreis werden.
- Völlig offen ist, wie die optierende Personengesellschaft in grenzüberschreitenden Fällen vom ausländischen Fiskus behandelt wird. Zwar ist ein solches Modell mit dem amerikanischen „Check-the-box-Verfahren“ weltweit bekannt; gängige und verlässliche Handhabungen hierzu gibt es aber kaum.
- Vor dem Hintergrund des vorgenannten Punktes ist es umso ärgerlicher, dass die Neuregelung nicht die Möglichkeit bietet, der Wegzugsbesteuerung für Gesellschafter von Kapitalgesellschaften zu entkommen. Damit wird der optierenden Personengesellschaft mit der Option auch dieser wesentliche Vorteil der Rechtsform „Personengesellschaft“ genommen. Für wegzugswillige Unternehmer oder solchen mit im Ausland lebenden Nachfolgern ist die Körperschaftsteueroption damit genauso kritisch wie der tatsächliche Formwechsel zu sehen.
- Ein fiktiver Formwechsel nach dem Optionsmodell kann die zahlreich vorhandenen steuerlichen Sperrfristen in verschiedensten Steuerarten verletzen. Auch an dieser Stelle gibt es kaum Erleichterungen gegenüber dem tatsächlichen Formwechsel.
- Selbst im Grunderwerbsteuerrecht wurde die Körperschaftsteueroption nachvollzogen, sodass der Personengesellschaft mit der Option auch die sonst höhere Flexibilität bei der Grunderwerbsteuer genommen wird.

## Praxistauglichkeit

Zwar wird den Personengesellschaften mit dem Optionsmodell die Möglichkeit der steuergünstigen Thesaurierung geboten. Das konnte aber schon bisher durch eine zivilrechtliche Umwandlung erreicht werden. Genau daran muss sich aber das Optionsmodell messen lassen. Da die Umsetzung so erfolgt ist, dass quasi alle steuerlichen Schwierigkeiten und Nachteile einer tatsächlichen Umwandlung übernommen wurden, bleiben wenig Vorteile gegenüber dem echten Umwandlungsvorgang. In Einzelfällen kann die Option der zivilrechtlichen Umwandlung vorzuziehen sein, wenn ein rechtlicher Status quo beispielsweise in Hinblick auf Publizitätspflicht oder Arbeitnehmermitbestimmung erhalten werden soll. Den in Einzelfällen erkennbaren Vorteilen steht gegenüber, dass – zumindest nach unserer Einschätzung – eine hochkomplexe Zwitterstruktur geschaffen wurde, die bei der Vielzahl an deutschen Steuergesetzen, Richtlinien und Verwaltungsregelungen kaum in der Kürze der vorhandenen Zeit rechtssicher und durchdacht umgesetzt worden sein kann. Mit der Optionsausübung droht eine permanente potentielle Fehlerquelle mit erhöhtem Beratungsaufwand und derzeit wohl noch nicht in vollem Umfang erkennbaren Risiken.

Insgesamt verdient das Optionsmodell die ihm in den letzten Monaten zuteil gewordene Aufmerksamkeit nicht, da es sich voraussichtlich um ein Regelwerk handeln wird, das nur in einigen wenigen Spezialfällen tatsächlich Anwendung finden wird. Der große Wurf in Sachen rechtsformneutrale Besteuerung in Deutschland steht demnach noch aus. Schade, dass sich der Gesetzgeber nun aber zunächst auf dem neu geschaffenen Modell ausruhen wird. Zeigt sich, dass das Modell kaum Anwendung finden wird, wäre es konsequent und zielführend, zumindest den Gang in die Kapitalgesellschaft steuerlich zu erleichtern.

## Impressum

### Herausgeber

ATG Allgäuer Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

### V.i.S.d.P.

Dr. Simone Jäck

### Konzeption und Realisation:

valido marketing services GmbH

Der oben stehende Text ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und ständige Änderungen in der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

www.atg.de  