

Merkblatt

zu

Optionsmodell nach § 1a KStG

Inhalt

- I „Check-the-Box“-Verfahren
- II Unterschiedliche Systeme bei der Besteuerung
- III Vergleich der Steuerbelastung
- IV Option zur Körperschaftsteuer vs. Thesaurierungsbegünstigung
- V Überblick des Optionsmodells
 - Persönlicher Anwendungsbereich
 - Rechtsfolgen der Option
 - Ertragsteuern der Personengesellschaft
 - Ertragsteuer des Gesellschafters
- VI Kriterien der Optionsausübung
 - Ertragsteuerlicher Belastungsvergleich
 - Betrachtung der Vor- und Nachteile bei anderen Steuern
 - Betrachtung der außersteuerlichen Vor- und Nachteile
- VII Antragstellung
- VIII Auswirkungen eines fiktiven Formwechsels
 - Problembereich Sonderbetriebsvermögen
 - Problembereich Thesaurierungsbegünstigung
- IX Rückoption
- X Fazit

I „Check-the-Box“-Verfahren

Das sog. Optionsmodell zur Körperschaftsteuer (§ 1a KStG) ist nun verabschiedet und findet auf Antrag der steuerpflichtigen Personengesellschaft erstmals ab 01.01.2022 Anwendung.

Damit soll die Gewinnthesaurierung bei Kapitalgesellschaften nun auch bei Personengesellschaften optionsweise gewählt werden können.

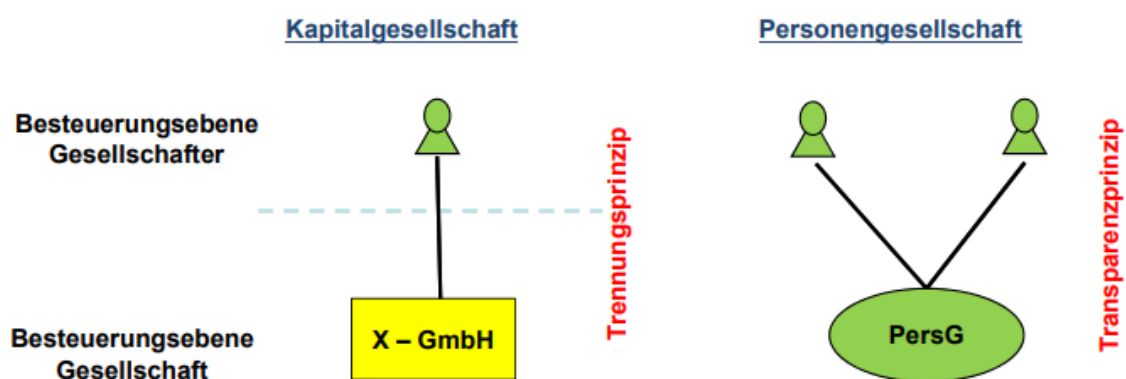
II Unterschiedliche Systeme bei der Besteuerung

Um die Folgen der Option besser zu verstehen, sollen vorab kurz die unterschiedlichen Besteuerungssysteme beleuchtet werden.

Bei der Kapitalgesellschaft sind die Gesellschaft und die Gesellschafter jeweils eigene Steuersubjekte. Die jeweiligen Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter sind durch das Trennungsprinzip gekennzeichnet. Die Gesellschaft besteuert ihren erwirtschafteten Gewinn. Die Gesellschafter können z.B. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 19 EStG) aus einem Arbeitsverhältnis oder Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) bei der Auszahlung von Dividenden erzielen.

Bei der Personengesellschaft gilt das Transparenzprinzip. Der Gewinn der Personengesellschaft wird den Mitunternehmern (Gesellschafter der Personengesellschaft) direkt und transparent zugerechnet. Die Mitunternehmer werden so gestellt, als hätten Sie unmittelbar eine Beteiligung an den einzelnen Wirtschaftsgütern. Die Personengesellschaft selbst erzielt somit aus steuerlicher Sicht keinen eigenen steuerlichen Gewinn, außer bei der Gewerbesteuer. Durch das Transparenzprinzip können Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und den Mitunternehmern als Sonderbetriebseinnahmen oder als Vorabgewinn eingestuft werden. Aufwand, der durch Leistungsbeziehungen mit Mitunternehmern auf Ebene der Personengesellschaft entstanden sind, werden steuerlich als Sonderbetriebseinnahmen neutralisiert. Damit wird die Personengesellschaft so gestellt, als ob sie originär selbst die Leistungen des Mitunternehmers (ganz nach Transparenzprinzip) getätigt hätte.

Es handelt sich hierbei um zwei unterschiedliche Systeme der Besteuerung.



III Vergleich der Steuerbelastung

Bei der Kapitalgesellschaft wird auf den steuerlichen Gewinn eine Körperschaftsteuer von 15% festgesetzt. Der Solidaritätszuschlag beträgt 5,5% auf Basis der Steuer.

Zudem fällt eine Gewerbesteuer an. Diese ermittelt sich mit 3,5% des Gewerbeertrags (= Gewerbesteuermessbetrag) und wird mit dem jeweiligen Hebesatz der Gemeinde multipliziert (in München derzeit 490%). In München ergibt sich somit eine Gewerbesteuerbelastung von 17,15%.

Gemäß dem Trennungsprinzip ist die Ausschüttung des nach Abzug der Steuern verbleibenden Gewinns (= 100 – 32,15 = 67,85) beim Gesellschafter zu besteuern. Hier fällt üblicherweise eine Kapitalertragsteuer von 25% an.

Die Gesamtsteuerbelastung an diesem Beispiel bei voller Ausschüttung beträgt somit 49,73%. Werden die Gewinne thesauriert, d.h. in der Gesellschaft belassen und nicht ausgeschüttet, verbleibt es bei der Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft in Höhe von 32,98%.

	Kapitalgesellschaft			Personengesellschaft					
Bestuerungsebene Gesellschaft	Gewinn	100,00	Thesaurierung	Gewinn	100,00	Gewinn	100,00		
	GewSt (100 * 3,5% * z.B. 490%)	17,15		GewSt (100 * 3,5% * z.B. 490%)	17,15	GewSt (100 * 3,5% * z.B. 490%)	17,15		
	KSt 15%	15,00		Regelbesteuerung	Steuern Gesellschaft	17,15	Steuern Gesellschaft	17,15	
	SolZ 5,5%	0,83				Thesaurierung		Steuern Gesellschaft	17,15
	Steuern Gesellschaft	32,98							
Bestuerungsebene ne Gesellschafter	ausschüttbarer Gewinn	67,03	Ausschüttung	thesaurierter Gewinn	0,00	thesaurierter Gewinn	100,00		
	Abgeltungssteuer 25%	16,76		Regelbesteuerung	Steuern Gesellschafter	33,44	Steuern Gesellschafter	15,77	
	SolZ 5,5%	0,00				Thesaurierung		Steuern Gesellschafter	15,77
	Steuern Gesellschafter	16,76							Nachversteuerung
	Steuerbelastung gesamt	49,73		Steuerbelastung gesamt	50,59	Steuerbelastung gesamt	32,92		
					nachzuversteuernder Gewinn	82,85			
					EST 25%	20,71			
					SolZ 5,5%	1,14			
						21,85			
					Steuerbelastung final	54,77			

Die Personengesellschaft unterliegt aufgrund des Transparenzprinzips selbst nicht der Einkommenssteuer. Lediglich die Gewerbesteuer trägt sie selbst. Die Grundsätze der Berechnung bei der Gewerbesteuer unterscheiden sich nicht von der Berechnung bei einer Kapitalgesellschaft.

Da die Gewerbesteuer derzeit keine abzugsfähige Betriebsausgabe darstellt, wird der steuerliche Gewinn von 100 unabhängig von einer Ausschüttung bzw. Entnahme im Jahr der Realisation beim Mitunternehmer in seiner Steuererklärung zu seinem privaten Steuersatz der Einkommensteuer unterworfen. Im obigen Beispiel wird hier der Höchststeuersatz von 45% angenommen. Ist der Steuersatz aufgrund geringerer Einkünfte oder aufgrund von Verlustvorträgen geringer, fällt auch die Steuerbelastung geringer aus.

Um die Besteuerung anzugleichen, wird jedoch die Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer angerechnet (§ 35 EStG). Die Anrechnung erfolgt mit dem 3,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrags und auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt. Bei einem Spitzensteuersatz und einem bundesweit durchschnittlichen Hebesatz von 400% wird eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer erreicht. Hat die Personengesellschaft ihren Sitz in einer Gemeinde mit einem hohen Hebe-

satz, kommt es folglich zu keiner vollständigen Kompensation und somit zu einer steuerlichen Mehrbelastung.

Im obigen Beispiel ergibt sich eine Anrechnung in Höhe von 13,3 (= $100 * 3,5\% * 3,8$). In München ergibt sich somit eine Mehrbelastung an Gewerbesteuer von 3,85.

Bei der Regelbesteuerung unter den genannten Annahmen beträgt die gesamte Steuerbelastung 50,59%.

Bei einem maximalen Einkommensteuersatz des Mitunternehmers ist die gesamte Steuerbelastung einer Personengesellschaft (50,59%) vergleichbar mit der Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft (49,73%).

Würde der Gewinn nicht ausgeschüttet werden, läge die Ertragssteuerbelastung bei der Kapitalgesellschaft nur bei 32,15%. Um der Kritik der sofortigen und transparenten Besteuerung entgegenzuwirken, um somit die Eigenkapitalbasis der Unternehmen zu stärken, hat der Gesetzgeber mit § 34a EStG eine eigenständige Thesaurierungsbegünstigung geschaffen. Dabei wird pauschal der Einkommensteuersatz von 28,25% auf nicht entnommene Gewinne angewandt.

Werden jedoch diese separat aufgezeichneten thesaurierten Gewinnanteile zu einem späteren Zeitpunkt tatsächlich entnommen (thesaurierter Gewinn ohne Steuern), fällt eine Nachversteuerung in Höhe von 25% an. Dies führt meist zu einer höheren Steuerbelastung.

IV Option zur Körperschaftsteuer vs. Thesaurierungsbegünstigung

Wenn es doch bereits eine Thesaurierungsbegünstigung gibt, warum wurde das Optionsmodell geschaffen?

Die Thesaurierungsmöglichkeit des § 34a EStG wurde nur selten in der Praxis genutzt. Ein Grund liegt unter anderem darin, dass bereits die anfallende Einkommensteuer vom Mitunternehmer aus der Personengesellschaft entnommen wird. Dies bedeutet, dass die Steuerlast von 28,25% (siehe oben) bereits aufgrund dieser nicht begünstigten Entnahmehandlung der Nachversteuerung unterliegt.

In den meisten Fällen ergibt sich im Nachgang eine höhere Besteuerung als im Vergleich zu einer Kapitalgesellschaft (siehe Vergleichsberechnung).

Das Damoklesschwert der Nachversteuerung wird oft nicht berücksichtigt, so dass es oft unerwartet zur Nachversteuerung kommt.

Hält die Kapitalgesellschaft selbst Anteile an anderen Kapitalgesellschaften sind die Einkünfte hieraus bis auf 5% steuerfrei (§ 8b KStG). Diese Begünstigung entfällt bei der Personengesellschaft. Holding-Strukturen mit einer Personengesellschaft als Holding würden als Steuerentlastungs- bzw. Planungsmodell ins Leere laufen.

Rein aus dieser Betrachtungsweise hat der Gesetzgeber das Optionsmodell eingeführt. Er hätte meiner Meinung nach auch die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG reformieren können. Dafür fehlte ihm zum Ablauf der Legislaturperiode wohl die Zeit.

Welche Rechtsform weiterhin zu wählen ist, hängt von vielen Faktoren ab und sollte gut berechnet und ausgewertet werden.

V Überblick des Optionsmodells

Auf Antrag erfolgt die Besteuerung der Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft. Auch die Mitunternehmer werden bei Wahl der Option wie Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft besteuert. Dies wird steuerlich durch einen fiktiven rein steuerlichen Formwechsel verwirklicht, ohne tatsächlich zivilrechtlich die Rechtsform zu ändern.

Eine Rückoption zur Besteuerung als Mitunternehmerschaft ist möglich.

Persönlicher Anwendungsbereich

Nur Personenhandelsgesellschaften (OHG, GmbH & Co. KG, KG) und Partnerhandelsgesellschaften (einschließlich vergleichbarer ausländischer Rechtsformen) können optieren. Dies ist angelehnt an die echten Möglichkeiten eines Formwechsels nach dem Umwandlungsgesetz (§ 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG).

Keine Optionsmöglichkeit haben demnach andere Mitunternehmerschaften wie GbR oder atypisch stille Gesellschaften sowie Einzelunternehmen.

Rechtsfolgen der Option

Die steuerlichen Folgen des fiktiven Formwechsels in eine „GmbH“ entsprechen den Folgen des § 25 i.V.m. § 20 UmwStG.

Die materiell-rechtliche und verfahrensrechtliche Gleichstellung mit einer Kapitalgesellschaft erfolgt nur für ertragsteuerliche Zwecke. Bei anderen Steuerarten (z.B. Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer) hat dieser fiktive Formwechsel keine Auswirkungen.

Ertragsteuern der Personengesellschaft

Die Personengesellschaft unterliegt nach Ausübung des Wahlrechts der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.

Angemessene Vergütungen (z.B. Tätigkeitsvergütungen, Zinszahlungen) an die Gesellschafter sind abzugsfähige Betriebsausgaben bei der Kapitalgesellschaft. Künftig kann kein Sonderbetriebsvermögen mehr entstehen. Insoweit erfolgt keine Neutralisierung des Aufwands. Überlassungen vom Gesellschafter an die fiktive Kapitalgesellschaft können jedoch zu einer Betriebsaufspaltung führen.

Zur Vermeidung von verdeckten Gewinnausschüttungen sollten die Leistungsbeziehungen insbesondere bei beherrschenden Gesellschaftern auf vertraglicher Basis erfolgen, und zwar durch „klare im Voraus getroffene Vereinbarungen“. Es gilt daher Verträge vor dem ersten Jahr der Option zu prüfen, zu ändern oder entsprechende Verträge neu zu schließen.

Ertragsteuer des Gesellschafters

Nach § 1a Abs. 3 Satz 4 KStG sind Gewinnanteile, die der Gesellschafter entnimmt oder deren Auszahlung er verlangen kann, als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu versteuern.

Auf diese Gewinnanteile ist Kapitalertragsteuer einzubehalten. Dies kann ggf. zu monatlichen Kapitalertragsteuer-Anmeldungen führen. Sollten im Gesellschaftsvertrag Regelungen zu entnahmefähigen Gewinnen getroffen worden sein, ist der Vertrag ggf. durch Einschränkungen des Entnahmerechts anzupassen, um eine „automatische Gewinnausschüttung“ zu verhindern.

Da die angemessenen Vergütungen der fiktiven Kapitalgesellschaft beim Gesellschafter keine Sonderbetriebseinnahmen mehr darstellen, unterliegen diese je nach Einkunftsart den eigenständigen Regelungen des EStG:

- Vergütungen für seine Tätigkeit führt zu Einkünften nach § 19 EStG (§ 1a Abs. 3 Nr. 2 KStG)
- Vergütungen für die Hingabe von Darlehen führt zu Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (§ 1a Abs. 3 Nr. 3 KStG)
- Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern führt zu Einkünften nach § 21 EStG (§ 1a Abs. 3 Nr. 4 KStG) – falls eine Betriebsaufspaltung vorliegt, gilt § 15 EStG
- Veräußerung der Anteile an der Personengesellschaft führt zu Einkünften nach § 17 EStG (§ 17 EStG n.F.)

VI Kriterien der Optionsausübung

Gibt es hier die Wahl für das Beste aus zwei Welten? Ob die Optionsausübung günstig ist, hängt von einigen Kriterien ab. Dies wird anhand von einigen Beispielen auch im Vergleich zu einem echten Formwechsel erläutert.

Ertragsteuerlicher Belastungsvergleich

Die Option zur Körperschaftsteuer ist bei Ansässigkeit der Personengesellschaft in einer „Gewerbesteuerzone“ (z.B. Leverkusen mit Hebesatz 250%) in der Regel günstiger.

Bei niedrigen persönlichen Einkommensteuersätzen der Mitunternehmer ist ein Wechsel in der Regel ungünstiger.

Betrachtung der Vor- und Nachteile bei anderen Steuern

Wurde vor Kurzem ein Grundstück durch einen Mitunternehmer in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft übertragen, löste dies nach § 5 Abs. 2 GrEStG in Höhe seines Anteils an der Personengesellschaft keine Grunderwerbsteuer aus.

Ein echter Formwechsel innerhalb von 5 Jahren nach Übertragung des Grundstücks ist schädlich, so dass die Befreiung von Grunderwerbsteuer wegfällt (§ 5 Abs. 3 GrEStG). Ein echter Formwechsel würde in diesem Fall Grunderwerbsteuer auslösen. Gleiches gilt somit auch bei einem fiktiven Formwechsel (§ 5 Abs. 3 GrEStG n.F.).

Falls sich der Gesellschafterbestand der Personengesellschaft innerhalb der nächsten 5 Jahre voraussichtlich zu mindestens 90% zu mehreren Neugeschaftern wechselt, löst ein echter Formwechsel bei einer Kapitalgesellschaft bisher nur Grunderwerbsteuer aus, wenn die Anteile zu 90% in einer Hand vereinigt werden (§ 1 Abs. 3 GrEStG). Durch den neue eingeführten § 1 Abs. 2b GrEStG gilt nun auch bei Kapitalgesellschaften ein Wechsel im Gesellschafterbestand von 90% als schädlich (wie bisher bei Personengesellschaften schon). Dies ist eine Verschärfung der Tatbestände bei der Grunderwerbsteuer und gilt für einen echten und fiktiven Formwechsel gleichermaßen.

Folglich ergeben sich nunmehr bei der Personengesellschaft, bei einem echten oder bei einem fiktiven Formwechsel bei der Grunderwerbsteuer keine Unterschiede.

Für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungssteuer ergeben sich bei der Behandlung von Anteilen an Personengesellschaften (§ 13a, § 13b ErbStG n.F.) keine Änderungen.

Wird z.B. die Nachfolge derart geregelt, dass nach einem Formwechsel, in den nächsten Jahren eine Übertragung im Wege einer Schenkung an die nächste Generation erfolgen soll, gibt es schenkungssteuerlich Unterschiede, ob ich Anteile an einer Kapital- oder Personengesellschaft übertrage. Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG sind nur Beteiligungen an Kapitalgesellschaften > 25% begünstigt. Anteile an Personengesellschaften sind jedoch immer begünstigt. Schenkungssteuerlich wäre eine Option einem echten Formwechsel vorzuziehen.

Betrachtung der außersteuerlichen Vor- und Nachteile

Weitere Vor- und Nachteile wie z.B. Mitbestimmungsrechte, Veröffentlichungspflichten, Kosten eines echten Formwechsels oder auch Haftungsausschlüsse spielen eine Rolle.

VII Antragstellung

Der Antrag auf Ausübung der Option nach § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG ist elektronisch beim dem für die gesondert und einheitliche Gewinnfeststellung zuständige Finanzamt einzureichen. Der Antrag ist unwiderruflich. Eine Rückkehr zur Besteuerung als Mitunternehmer (Transparenzprinzip) ist nur möglich unter Ausübung der Rückoption. Der Antrag ist spätestens einen Monat vor Beginn des Jahres, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll, zu stellen.

Zur Ausübung der Option ist eine Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich. Die Zustimmung kann jedoch auf eine $\frac{3}{4}$ -Mehrheit abgesenkt werden (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 217 UmwG). Hierzu sollte zukünftig ein möglicher fiktiver Formwechsel nach § 1a KStG in dem Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft aufgenommen und darin die Zustimmungshöhe geregelt werden.

VIII Auswirkungen eines fiktiven Formwechsels

Die Folgen eines fiktiven Formwechsels ergeben sich aus § 25 UmwStG i.V.m. § 20 UmwStG – Einbringung in die fiktive Kapitalgesellschaft. Die Umwandlung erfolgt mit Ablauf des Wirtschaftsjahres für das letztmalig das Mitunternehmer-System gelten soll (Stichtag). Es gibt keine Rückwirkungsoption nach § 9 Satz 3 UmwStG. Dieser würde jedoch bei einem echten Formwechsel greifen.

Eine Buchwertfortführung ohne die Aufdeckung stiller Reserven ist möglich. Ein gesonderter Antrag ist jedoch erforderlich und an Bedingungen geknüpft. Mit dem Antrag auf Option sollte dieser Antrag gleichzeitig gestellt werden.

Problembereich Sonderbetriebsvermögen

Zivilrechtlich ist Sonderbetriebsvermögen Eigentum des Gesellschafters. Nur steuerlich wird dieses Eigentum dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zugeordnet.

Wie bei einem echten Formwechsel darf auch bei der Option das Sonderbetriebsvermögen nicht zurückbehalten werden. Aus diesem Grund muss das Sonderbetriebsvermögen zuvor in das Gesamthandsvermögen übertragen werden. Ob dies jedoch steuerneutral erfolgen kann, ist noch unklar. Grundsätzlich könnte nach § 6 Abs. 5 EStG das Sonderbetriebsvermögen auf das Gesamthandsvermögen zu Buchwerten übertragen werden. Diese Regelung hat jedoch eine Sperrfrist, die durch den fiktiven Formwechsel gebrochen wird. Es gilt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung solche Fälle behandeln will.

Sicherheitshalber ist derzeit zu raten, nach Übertragung von Sonderbetriebsvermögen auf das Gesamthandsvermögen (unter Berücksichtigung aller weiterer Spielregeln) die Frist von 3 Jahren nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden einzuhalten und erst nach Ablauf dieser Frist die Option zu wählen. Solange noch Unklarheiten bestehen und eine Gefahr der Aufdeckung von stillen Reserven besteht, sollte eine Option nicht gewählt werden, denn die Ausübung der Option ist unwiderruflich.

Eine Aufdeckung der stillen Reserven könnte bei einem sog. AfA-Step-Up Sinn machen. Dies könnte in Betracht gezogen werden, falls hohe Verlustvorträge vorliegen, die z.B. aufgrund der Beschränkungen des § 15a EStG bisher nicht zum Tragen gekommen sind.

Dies ist insbesondere bei Personengesellschaften mit Immobilien im Sonderbetriebsvermögen zu beachten.

Problembereich Thesaurierungsbegünstigung

Wurde bisher schon die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG in Anspruch genommen, führt ein Formwechsel, auch der fiktive, zu einer Nachversteuerung der bisher zurückgestellten Thesaurierungsbeträge (§ 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG).

Für Fälle, in denen hohe Thesaurierungsbeträge vorliegen, ist das Optionsmodell ein ungeeignetes Instrument, da auf einmal eine hohe Steuerbelastung ausgelöst wird.

IX Rückoption

Eine Rückoption hat eine fiktive Vollausschüttung der thesaurierten Gewinne zur Folge (§ 7 UmwStG). Bei einem Formwechsel gelten die eingebrachten Anteile als sperrfirstverhaftet (§ 22 UmwStG). Werden innerhalb von sieben Jahren die Anteile veräußert oder durch Umwandlung aufgelöst, werden nachträglich die stillen Reserven im Zeitpunkt der Einbringung versteuert. Soweit mit dem fiktiven Formwechsel ein Antrag auf Buchwertfortführung gestellt wurde, liegt damit faktisch eine Rückoptionssperre von sieben Jahren vor. Wurde der Antrag auf Buchwertfortführung nicht gestellt und die stillen Reserven bereits versteuert (z.B. bei AfA-Step-Up), kommt es zu keiner Nachversteuerung.

X Fazit

Ob die Wahl der Option zur Körperschaftsteuer bei Personengesellschaften günstig ist, hängt von vielen Faktoren ab. Auch sollten dabei alle steuerlichen Folgen für die Zukunft (z.B. Nachfolge) wie auch außersteuerliche Folgen beleuchtet werden.

Das Bundesministerium für Finanzen bereitet derzeit ein Schreiben zur Anwendung von § 1a KStG vor. Dieses soll zeitnah veröffentlicht werden und beantwortet hoffentlich noch unklare Fragen.

Rechtsstand: 27.07.2021

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.