

Gesetzliche Neuregelung ab 01.01.2022

Mandantenrundschriften zum Thema KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften

Mit Beschluss vom 21. Mai 2021 hat der Bundestag den Entwurf des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) verabschiedet, der Bundesrat in seiner Sitzung am 25.06.2021 ebenfalls. Das Gesetz kann damit dem Bundespräsidenten zur Unterzeichnung zugeleitet werden.

Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften erhalten damit ab Beginn des Wirtschaftsjahres 2022 die Möglichkeit, infolge eines Wechsels des Besteuerungsregimes dieselben steuerlichen Regelungen in Anspruch zu nehmen wie Kapitalgesellschaften. Damit will der Gesetzgeber die internationale Wettbewerbsfähigkeit und die Besteuerung von Personengesellschaften in der Rechtsform einer KG, GmbH & Co. KG oder OHG und Partnerschaftsgesellschaften verbessern.

Inwieweit die Antragsoption zu einer vorteilhafteren Besteuerung der Gesellschaft und deren Gesellschaftern führen kann, ist eine einzelfallbezogene Betrachtung. Eine uneingeschränkte Empfehlung für oder gegen die Antragsoption kann nicht pauschal ausgesprochen werden.

Zu beachten ist, dass bei Ausübung der Antragsoption steuerlich eine Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Rahmen eines Formwechsels fingiert wird und entsprechend die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes Anwendung finden, was einen nicht zu unterschätzenden einmaligen Aufwand mit sich bringt und gewissen Risiken unterliegt.

Übersicht:

Seite

Quickbrief - der schnelle Überblick	2
weitere Informationen	3
Unterstützungsangebot	8

Für Fragen stehen wir Ihnen gern beratend zur Verfügung.

KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer – Quickbrief

„Lesedauer ca. 2 Minuten“

Wer ist betroffen?

- Ein Antrag auf Option zur Körperschaftbesteuerung ist nur für eingetragene Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG, GmbH & Co. KG) sowie für Partnerschaftsgesellschaften möglich.

Was ist betroffen?

- Besteuerung der Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaft, die steuerliche Buchführung sowie die Besteuerung der Gesellschafter
- einmalige Umstellungsarbeiten im Rahmen eines fiktiven Formwechsels

Was ändert sich?

- Durch § 1a Abs. 1, 2 KStG-E kann die Personengesellschaft mittels Optionserklärung in den Anwendungsbereich des Körperschaftsteuergesetzes gelangen und damit ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden. Bei Übergang zur Körperschaftbesteuerung wird ein Formwechsel § 1 ff. des Umwandlungssteuergesetzes fingiert.
- Die Gesellschafter werden steuerlich wie Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft behandelt.

Wann treten die Änderungen in Kraft?

- zum 01.01.2022

Was bedeutet das für mich?

- Prüfung, ob ein Wechsel des Besteuerungsregimes vorteilhaft und eine Buchwertfortführung im Rahmen des fingierten Formwechsels möglich ist
- soweit ja, Optionsantrag beim Finanzamt stellen, das für die einheitliche und gesonderte Erklärung zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bei der Mitunternehmerschaft zuständig ist
- Antragstellung setzt mehrheitlichen Gesellschafterbeschluss voraus, für den mind. 75 % der abgegebenen Stimmen erforderlich sind
- Option ist spätestens einen Monat vor Beginn des ersten Optionsjahrs elektronisch zu beantragen, wobei das Finanzamt diesen Antrag nicht ablehnen kann

Kann die SRS Audit Group mich unterstützen?

Zu unserem Unterstützungsangebot gelangen Sie [hier](#).

KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer - *weitere Informationen*

„Lesedauer ca. 10 Minuten“

Was ist das Ziel des neuen Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts?

Trotz aller finanzwissenschaftlichen Empfehlungen existiert bis heute in Deutschland keine Rechtsformneutralität bei der Besteuerung. Die steuerliche Gesamtbelastung der unternehmerischen Tätigkeit hängt in der Regel von der zivilrechtlichen Rechtsform ab.

Die Besteuerung von Körperschaften ist für die Zwecke der Körperschaftsteuer als auch der Gewerbesteuer strikt von der Besteuerung ihrer Anteilseigner und Mitglieder getrennt. Personengesellschaften unterliegen dagegen dem Prinzip der transparenten Besteuerung.

Zwar haben sich die steuerliche Gesamtbelastung von Körperschaften und ihren Anteilseignern einerseits und Personengesellschaften andererseits weitgehend aneinander angeglichen, dennoch bestehen weiterhin sowohl systematisch als auch hinsichtlich des Besteuerungsverfahrens Unterschiede, die im Einzelfall zu teils erheblichen Abweichungen bei Steuerbelastung und Bürokratieaufwand führen können.

Zudem sind die Besonderheiten der deutschen Personengesellschaftsbesteuerung (insbesondere Sonderbetriebsvermögen und –vergütungen, Sonder- und Ergänzungsbilanzen) international fast vollständig unbekannt.

Die Neuerungen des KöMoG versprechen nach Ansicht des Gesetzgebers insbesondere für mittelständische Personengesellschaften und Familienunternehmen Verbesserungen hinsichtlich der steuerlichen Rahmenbedingungen sowie eine weitere Angleichung bzgl. der Internationalisierung des Unternehmenssteuerrechts.

Trotz der Option zur Körperschaftsteuer bleibt die Gesellschaft handels-, gesellschafts- und erbschaftsteuerrechtlich eine Personengesellschaft und die Option löst grundsätzlich außerhalb der Ertragsteuern auch keine steuerlichen Folgen aus. Eine Ausnahme besteht nach einer Änderung des Gesetzesentwurfs jedoch bei der Grunderwerbsteuer. Das Haftungsrecht der Personengesellschaftsrechtsformen bleibt ebenfalls bestehen.

Wo liegen allgemein die Unterschiede der Besteuerung als Kapital- oder Personengesellschaft?

Bei Kapitalgesellschaften besteht eine strikte Trennung zwischen dem Gesellschaftsvermögen und dem Privatvermögen ihrer Gesellschafter bei der Besteuerung: Dies betrifft sowohl die Buchhaltung als auch die steuerliche Behandlung (Trennungsprinzip). Kapitalflüsse von der Gesellschaft an ihre Anteilseigner können im Rahmen von Gewinnausschüttungen vorgenommen und als Einkünfte aus Kapitalvermögen beim Anteilseigner besteuert werden. Bei einer Personengesellschaft besteht diese strenge Trennung nicht (Transparenzprinzip). Hier unterliegen die anteilig zugeteilten Einkünfte der Personengesellschaft grundsätzlich direkt der individuellen Einkommensteuer des Gesellschafters.

Bei Kapitalgesellschaften unterliegt der Gewinn Ertragsteuern mit rund 30 % (inklusive Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag). Als gesondertes Steuersubjekt fallen hier die Körperschaftsteuer mit einem linearen Steuersatz von 15 % sowie Gewerbesteuer (je nach kommunalem Hebesatz bis zu ca. 17 %) an. Erst bei Ausschüttung des Gewinns an die Gesellschafter wird die Ausschüttung noch einmal mit persönlicher Einkommensteuer (Abgeltungssteuer oder tariflich im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens) belastet. Somit kann sich, je nach Gemeinde-Hebesatz für die Gewerbesteuer, eine Gesamtsteuerbelastung von bis zu 51 % ergeben.

Bei Personengesellschaften besteht eine Gesamtertragsteuerbelastung (inklusive Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag) von bis zu rund 50 %. Der Gewinn wird hier der persönlichen Einkommensteuer der Gesellschafter unterworfen und unterliegt damit dem progressiven Tarif, der bis zu einem Steuersatz von 42 bzw. 45 % ansteigt. Das gilt zunächst unabhängig davon, ob der Gewinn im Unternehmen reinvestiert oder vom Gesellschafter entnommen wird.

Durch die Trennung der Besteuerung bei Kapitalgesellschaften werden in der Gesellschaft thesaurierte Gewinne zunächst nicht mit der Einkommensteuer des Gesellschafters belastet. Dies geschieht auf Ebene des Gesellschafters erst mit der Gewinnausschüttung. Bei Personengesellschaften werden diese Gewinne hingegen sofort mit Einkommensteuer belastet, lediglich eine pauschale Besteuerung für thesaurierte Gewinne nach § 34a EStG bietet die Möglichkeit, im ersten Schritt reinvestierte Gewinne mit einem pauschalen Einkommensteuersatz von ca. 28 % zu belasten und bei Auszahlung dann nochmals mit rund 25 %.

Eine Anrechnung von Gewerbesteuern der Gesellschaft beim Gesellschafter nach § 35 EStG findet nur bei Personengesellschaften Anwendung, nicht aber bei Kapitalgesellschaften. Zudem erhalten Personengesellschaften gewerbesteuerlich einen Freibetrag von 24.500 EUR.

Was sind die wesentlichen Folgen beim Übergang zur Körperschaftbesteuerung?

Nach § 1a Abs. 2 KStG-E gilt die Option als Formwechsel i. S. d. § 1 ff. des Umwandlungsteuergesetzes. Es wird also, wie beim „echten“ Formwechsel angenommen, dass neben der Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft geschaffen wird, der Gesellschafter die Anteile der Personengesellschaft fiktiv in die Kapitalgesellschaft einbringt und im Gegenzug die Anteile an der Kapitalgesellschaft erhält. Die Quasi-Kapitalgesellschaft ist danach die einzige Gesellschafterin der Personengesellschaft, wodurch die Personengesellschaft erlischt und das Vermögen durch Anwachsung auf die Quasi-Gesellschaft übergeht.

Insbesondere gilt damit auch, dass eine steuerneutrale Einbringung nach § 20 Abs. 1 und 2 UmwStG nur dann realisierbar ist, wenn ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht wird, da es sich steuerlich um einen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang handelt. Die hier relevante Einbringung eines Mitunternehmeranteils erfordert, dass sämtliche Wirtschaftsgüter, die den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils angehören, auf die übernehmende Gesellschaft übergehen. Zu achten ist dabei insbesondere auf Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters. Gegebenenfalls können diesbezüglich zusätzliche Vereinbarungen notwendig werden.

Verlustvorträge der Personengesellschaft gehen im Zuge des fiktiven Formwechsels unter.

Ist das Eigenkapital der Personengesellschaft negativ, so ist dieses bis auf 0 EUR aufzustocken, was zu einer anteiligen Besteuerung führt.

Bereits nach § 34a EStG besteuerte thesaurierte Gewinne werden in vollem Umfang nachbesteuert.

Soweit Sachverhalte vorliegen, die unter die Regelungen des § 15a EStG (Verlustabzugsbeschränkungen) fallen, kann auch hier eine Besteuerung im Rahmen der Optionsausübung die Folge sein.

Wird der Gewinn der Personengesellschaft bisher durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt, so muss bei Option zur Ermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanz) Übergangsgewinn führen können.

Buchhalterisch ist zu beachten, dass das im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital auf dem steuerlichen Einlagekonto der optierenden Gesellschaft erfasst wird (§ 1a Abs. 2 S. 4 KStG-E).

Was sind die Folgen für die Gesellschafter?

Auf Ebene der Gesellschafter ist zu beachten, dass die bisherigen Mitunternehmer durch die Option steuerlich zu Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft werden. Beispielhafte Folgen sind nach § 1a Abs. 3 KStG-E:

Eine bisher als Sondervergütung zu wertende Tätigkeitsvergütung wird mit Ausübung der Option zu Arbeitslohn i. S. d. § 19 EStG (Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit) des Gesellschafters, für welchen Lohnsteuerabzugsbeträge einzubehalten sind. Inwieweit dies auch zu einer Sozialversicherungspflicht führt, ist derzeit wohl noch eine ungeklärte Frage.

Einnahmen aus der Hingabe von Darlehen, also erhaltene Zinsen für die Überlassung finanzieller Mittel an die Gesellschaft, stellen beim Gesellschafter keinen Gewinn vorab bzw. Sonderbetriebseinnahmen mehr dar, sondern sind als Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 bzw. Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG (Einkünfte aus Kapitalvermögen) zu werten.

Es kommt zu keinen Gewinnentnahmen mehr, sondern es liegen nun offene Gewinnausschüttungen vor, die zu Einkünften i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen und grundsätzlich auch dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen. Darüber hinaus ist bei Vertragsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter zwingend der Fremdvergleichsgrundsatz einzuhalten. Wird dieser nicht beachtet, können verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen.

Bei einer Erzielung von Einnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern werden anstelle von Gewinnvorab bzw. Sonderbetriebseinnahmen dann Einkünfte i. S. d. § 21 (aus Vermietung und Verpachtung) oder § 22 EStG (sonstige Einkünfte) erzielt. In besonderen Konstellationen kann auch eine Betriebsaufspaltung die Folge sein.

Eine Veräußerung der Gesellschaftsanteile wird einer Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt.

Wer kann einen Antrag stellen?

Zugelassen ist die Option nur für Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG, GmbH & Co. KG) und Partnerschaftsgesellschaften. Einzelunternehmen sind nicht begünstigt, ebenso die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Allerdings kann durch vorgezogene Umgestaltung auch diesen Unternehmen meist zur Optionsteilnahme verholfen werden. Besondere Voraussetzungen sind bei ausländischen Gesellschaften und Gesellschaftern zu beachten.

Was ist bei der Antragstellung zu beachten?

Die Option ist spätestens einen Monat vor dem ersten Optionsjahr (keine Rückwirkung!) bei dem Finanzamt elektronisch mittels amtlich vorgeschriebenen Datensatzes zu beantragen, das für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei der Mitunternehmerschaft zuständig ist. Der Optionsantrag ist unwiderruflich und kann nicht vom Finanzamt abgelehnt werden. Voraussetzung für die Antragsstellung ist ein mehrheitlicher Gesellschaftsbeschluss, wobei mindestens 75 % der abgegebenen Stimmen erforderlich sind. Der Antrag kann nur für die Personengesellschaft als Ganzes gestellt werden und wirkt damit für und gegen alle Gesellschafter. Ein Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung kann erstmals für den Veranlagungszeitraum 2022 gestellt werden.

Kann nach Optionsausübung zu einer Personengesellschaft zurückgekehrt werden?

Mit der Option wird auch eine Möglichkeit zur Rückoption geschaffen (§ 1a Abs. 4 KStG-E). Auch eine Rückoption ist nur vor Beginn eines Wirtschaftsjahres möglich, wobei hier ebenfalls eine Rückwirkung ausgeschlossen ist. Der Antrag ist bei dem für die Besteuerung als Körperschaft örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen und ist bereits nach einem Jahr möglich.

Die Rechtsfolgen sind, dass die Gesellschaft ab dem folgenden Wirtschaftsjahr steuerlich wieder als Personengesellschaft besteuert wird. Dies gilt entsprechend auch für ihre Gesellschafter. Bisher thesaurierte Gewinne gelten mit der Rückoption als ausgeschüttet und sind von den Gesellschaftern zu versteuern.

Die Rückoption gilt – wie zuvor die Option – als Formwechsel nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG-E, begleitet mit allen Gestaltungs- und Wertansatzmöglichkeiten.

§ 1a Abs. 4 Satz 4 KStG-E regelt eine Besonderheit: Danach wird eine Rückoption automatisch und ohne Antrag ausgelöst, sobald die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG entfallen. Das ist z. B. der Fall, wenn aus einer OHG oder KG eine GbR wird oder bei Anwachsung auf den letzten Gesellschafter.

Wie können wir Sie unterstützen?

Eine Optionsausübung sollte wohl überlegt sein, Vor- und Nachteile abgewogen und Risiken und Anpassungsbedarf im Vorfeld analysiert werden.

Verschiedenste Ansatzpunkte sind hierbei zu bedenken.

Die bestehende steuerliche Situation der Personengesellschaft und der Gesellschafter müssen ergründet und auf den Prüfstand gestellt werden.

Die Beratung muss sich letztlich auf den konkreten Einzelfall beziehen.

Wir haben Ihnen eine Checkliste beigefügt, mit deren Hilfe eine erste Einschätzung der Optionsausübung vorgenommen werden kann. Vereinbaren Sie mit uns einen Termin, wenn wir Sie zu diesem Thema beraten sollen.

Die Honorierung unserer Beratung erfolgt auf Basis unserer üblichen Stundensätze.