



Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften

Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

[18.03.2021]

Von: **Benedikt Wiedmann, LL.M.**

Das BMF hat den Entwurf eines seit Jahren bzw. Jahrzehnten geforderten – und diskutierten – Optionsmodells veröffentlicht, mit dem Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften zur Besteuerung als Körperschaft optieren können. Einen ersten Überblick über die Grundzüge und Auswirkungen der Option für die Gesellschaft wie auch die Gesellschafter sowie die relevanten Vor- und Nachteile des Modells möchten wir nachfolgend aufzeigen.

Bisher kennt das deutsche Steuerrecht in Bezug auf die Besteuerung von Unternehmensgewinnen zwei Besteuerungsmodelle:

Intransparente Besteuerung für Kapitalgesellschaften: Die Kapitalgesellschaft selbst ist Steuersubjekt, d. h. die Gesellschaft als solche unterliegt der Besteuerung mit Körperschaftsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag) und Gewerbesteuer. Eine Besteuerung auf Ebene des Gesellschafters erfolgt nur bei Ausschüttungen (Dividenden) und soweit der Gesellschafter Vergütungen von der Gesellschaft erhält (z. B. Arbeitslohn oder Mieteinnahmen).

Transparente Besteuerung für Personengesellschaften: Die Personengesellschaft ist weder Körperschaft- noch Einkommensteuersubjekt. Subjekte der Körperschaft- bzw. Einkommensteuer sind die Gesellschafter der Personengesellschaft; nicht hingegen die Gesellschaft als solche. Demnach werden die Gewinne – und auch Verluste – einer Personengesellschaft unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet und unterliegen dort der Besteuerung. Lediglich für Zwecke der Gewerbesteuer ist die Personengesellschaft selbst Steuersubjekt.

Durch die unterschiedlichen Besteuerungsmodelle können sich erhebliche Unterschiede in der Gesamtsteuerbelastung von Körperschaften (und ihren Anteilseignern) und Personengesellschaften ergeben. Mit der sog. „Thesaurierungsbegünstigung“ wurde bisher versucht, die Gesamtsteuerbelastung einander anzunähern. Jedoch erwies sich die derzeitige Regelung – aufgrund ihrer Komplexität, Ineffizienz und Risiken – als nicht wirklich praxistauglich.



Dieser seit Jahrzehnten bestehende „Dualismus der Unternehmensbesteuerung“ soll nunmehr für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften in die Disposition der Gesellschafter gestellt werden.

Einführung eines Optionsmodells zur Körperschaftsteuer

Mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts soll unter anderem ein Optionsmodell eingeführt werden, wonach Personenhandelsgesellschaften – insbesondere (GmbH & Co.) KG und OHG – und Partnerschaftsgesellschaften auf Antrag die Möglichkeit eingeräumt wird, dieselben steuerlichen Regelungen in Anspruch nehmen zu können wie Kapitalgesellschaften. Damit würden für die betreffenden Gesellschaften – und auch deren Gesellschafter – die Regelungen zur intransparenten Besteuerung gelten. Hierzu soll ein neuer § 1a KStG (Option zur Körperschaftbesteuerung) eingefügt werden.

Auf unwiderruflichen Antrag sind demnach für Zwecke der Einkommensbesteuerung eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft (sog. optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln. Für die Option gelten steuerlich die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes über den Formwechsel. Die zivil- und gesellschaftsrechtlich unverändert fortbestehende Personenhandels- bzw. Partnerschaftsgesellschaft gilt damit für steuerliche Zwecke als Kapitalgesellschaft, ihre Gesellschafter als solche einer Kapitalgesellschaft. Der Antrag ist grds. von allen Gesellschaftern einstimmig zu fassen; sofern es der Gesellschaftsvertrag vorsieht, ist auch eine Mehrheitsentscheidung ausreichend, die jedoch mindestens 75 % der abgegebenen Stimmen betragen muss. Für die Gewerbesteuer soll die Option ebenfalls gelten.

Weitere Folgen des Optionsmodells

Neben der Besteuerung der optierenden (Personenhandels- bzw. Partnerschafts-)Gesellschaft mit Körperschaftsteuer ergeben sich auch auf Ebene der Gesellschafter insbesondere folgende steuerliche Folgen aus der Option:

- Entnahmen aus dem Eigenkapital der Gesellschaft unterliegen grds. der (Abgeltungs-)Steuer und dem Kapitalertragsteuereinbehalt;
- Vergütungen für die Tätigkeiten von Gesellschaftern zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und unterliegen damit dem Lohnsteuereinbehalt;



- Zinsen aus der Hingabe von Darlehen an die optierende Gesellschaft führen zu Einkünften aus Kapitalvermögen und unterliegen grds. der Abgeltungsteuer (sind damit kein Sonderbetriebseinnahmen mehr) und
- Mieteinkünfte aus der Überlassung von Immobilien an die optierende Gesellschaft sind ebenfalls keine Sonderbetriebseinnahmen mehr, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Vorteile des Optionsmodells

Mit der Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung würden auch – die im deutschen Mittelstand beliebten – Personengesellschaften (insbesondere die GmbH & Co. KG) von einer niedrigen Steuerbelastung profitieren. Gewinne können damit ohne weitere Steuerbelastung im Unternehmen verbleiben (thesauriert werden) und stehen für Investitionen zur Verfügung. Es bedarf hier keines „echten“ Formwechsels nach dem Umwandlungsgesetz, der mit administrativem Aufwand und Kosten (z. B. für Werthaltigkeitsbescheinigung und Beurkundung durch einen Notar) verbunden ist.

Weiterhin können die Anteile an einer optierten Gesellschaft grds. unter Geltung der Abgeltungsteuer (Steuersatz 25 % zzgl. SolZ) bzw. unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (mit einer effektiver Steuerlast von bis zu 27 % zzgl. SolZ) veräußert werden – auch in diesem Fall wäre die steuerliche Belastung deutlich geringer als im Fall der Übertragung eines Anteils an einer (steuerlichen) Personengesellschaft.

Insbesondere folgende weitere steuerliche Vorteile sollten sich aus dem Optionsmodell ergeben:

- Da weiterhin Entnahmen – und keine Dividendenausschüttungen – aus der Gesellschaft möglich sind, könnten diese auch disquotal erfolgen; d. h. jeder Gesellschafter kann unabhängig von anderen Gewinne stehen lassen oder entnehmen. Dies ist bei Kapitalgesellschaften nach Ansicht der Finanzverwaltung nur unter sehr restriktiven Bedingungen möglich;
- Auch wären disquotale Einlagen in die Personengesellschaft möglich, was bei Kapitalgesellschaften nur mit erheblichem Aufwand (Anpassung der Satzung zur Bildung einer personenbezogenen Kapitalrücklage etc.) ohne negative Steuerfolgen möglich ist;
- Übertragungen von Grundstücken vom Gesellschafter an die (optierende) Personengesellschaft bzw. Partnerschaftsgesellschaft sollten ohne Grunderwerbsteuer möglich sein, soweit der Gesellschafter an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt ist. Bei



einer Übertragung von inländischem Grundvermögen vom Gesellschafter auf eine Kapitalgesellschaft unterliegt dies stets der Grunderwerbsteuer.

Nachteile des Optionsmodells

Das Optionsmodell beinhaltet – in der geplanten Ausgestaltung – jedoch zwei Hauptnachteile:

Die Ausübung der Option gilt steuerlich als Formwechsel; entsprechend sind die einschlägigen Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes anzuwenden. Besteht demnach bei der Personenhandels- bzw. Partnerschaftsgesellschaft, die zur Körperschaftbesteuerung optieren möchte, steuerliches Sonderbetriebsvermögen (insbesondere überlassene Grundstücke oder Beteiligungen an Kapitalgesellschaften), so ist dieses – nach unserer Lesart der Gesetzesbegründung – im Rahmen der Optionsausübung auf die optierende Gesellschaft zu übertragen. Nur bei einer Übertragung ist die Option ohne steuerliche Belastung und damit zu Buchwerten möglich. Wird das Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten, so gilt die optierende Gesellschaft als zum Verkehrswert veräußert und die stillen Reserven sind der Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter zu unterwerfen. Dies wiederum stellt ein nicht unerhebliches Hindernis und auch Risiko dar. Zum einen werden Grundstücke in vielen Fällen aus Haftungsgründen privat gehalten und sollen gerade nicht zum (haftenden) Gesellschaftsvermögen gehören. Zum anderen ist die Übertragung mit Kosten verbunden (Wertgutachten, Notar etc.). Ebenfalls wird damit die mit der Trennung der Vermögenswerte verbundene Flexibilität eingebüßt.

Des Weiteren sollten die Anteile an der optierenden Gesellschaft für einen Zeitraum von sieben Jahren als sog. sperrfristbehaftete Anteile gelten. D. h. diese könnten in dem Siebenjahreszeitraum nicht steuerunschädlich veräußert werden; der volle Steuervorteil auf Ebene des Gesellschafters würde demnach erst nach Ablauf der Sperrfrist eintreten.

Neben diesen beiden Hauptrisiken, gilt Folgendes zu beachten:

Wurde in der Vergangenheit die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen, so sind die nachversteuerungspflichtigen Beträge im Zeitpunkt der Wirksamkeit der Option mit 25 % Einkommensteuer (zzgl. SolZ) nachzuversteuern.

Auch das Einstimmigkeitserfordernis (bzw. einer Dreiviertelmehrheit) für den Antrag kann bei Gesellschaften mit einer Vielzahl von Gesellschaftern eine Antragstellung unmöglich machen. Dies speziell, wenn Interessengegensätze oder (bereits) Unstimmigkeiten im Gesellschafterkreis bestehen.



Rückoption möglich

Der Gesetzesentwurf enthält auch die Möglichkeit zur Rückoption, also der Rückkehr zur transparenten Besteuerung. Wird diese beantragt, so würde die Gesellschaft nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter nicht mehr wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden.

Anders als die Option zur Körperschaftsbesteuerung können die Folgen der Rückoption auch ohne Antrag eintreten. Dies z. B. wenn aus der Personenhandelsgesellschaft eine GbR wird, da diese nicht in den Anwendungsbereich der Option fällt. Ebenfalls ohne Antrag entfällt die Besteuerung als Körperschaft, sofern beim Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters die Gesellschaft als aufgelöst gilt (Anwachungsfall), da eine Optionsausübung für Einzelunternehmer nicht vorgesehen ist.

Option soll nicht für Schenkung- und Erbschaftsteuer gelten

Ausweislich des Gesetzesentwurfs soll die Option zur Körperschaftsbesteuerung keine Wirkung für die Schenkung- und Erbschaftsteuer entfalten. Hier soll es bei der zivilrechtlichen Sicht bleiben, d. h. bei einer Personenhandels- bzw. Partnerschaftsgesellschaft. Damit fallen auch unentgeltliche Übertragungen von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft, an denen der Schenker oder Erblasser nicht zu mehr als 25 % beteiligt ist, dem Grunde nach unter die Betriebsvermögensbegünstigung.

Fazit und Ausblick

Das mit dem vorliegenden Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts geplante Optionsmodell ist ein (erster) Schritt in die richtige Richtung zur Flexibilität der Besteuerung von Unternehmen. Auch sollte das Optionsmodell die bessere Wahl im Vergleich zur Thesaurierungsbegünstigung sein und daher – hoffentlich – auf breitere Zustimmung bei den Steuerpflichtigen stoßen.

Neben Licht besteht jedoch auch Schatten. Insbesondere das Erfordernis zur Übertragung von Sonderbetriebsvermögen auf die Gesellschaft, um die Option steuerneutral zu gestalten, wie auch die Nachversteuerung der bislang im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung besteuerten und nicht entnommenen Beträge sind klare Nachteile des vorliegenden Optionsmodell. Weiterhin sind viele Fragen der konkreten Anwendung – nicht nur in atypischen Fällen – in der aktuellen Fassung des Entwurfs des Optionsmodells ungeklärt. Dies betrifft nicht nur das nationale, sondern in hohem Maße das internationale Steuer-



recht. Es bleibt daher zu hoffen, dass der Gesetzgeber im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens bei diesen Punkten noch nachbessert und nicht – wie so oft zuvor – offene Fragen nur im Erlasswege regelt.

Auch fehlt ganz klar eine Option für Körperschaften zur transparenten Besteuerung. Dies würde das vorliegende Optionsmodell abrunden und das erforderliche Maß an Flexibilität gewähren. So lange bleibt es ein unvollendetes Modell.

Ob das Optionsmodell steuerlich vorteilhaft ist und sich demnach die Optionsausübung lohnt, ist stark vom Einzelfall abhängig und erfordert eine maßvolle Abwägung aller konkreten Umstände.