

Körperschaftsteuer: Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrec hts

Autor:

Körperschaftsteuer: Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

Der Gesetzgeber will die internationale Wettbewerbsfähigkeit von Familienunternehmen in der Rechtsform einer KG oder OHG verbessern. Dazu wurde mit dem KöMoG insbesondere eine Optionsmöglichkeit zur Körperschaftsteuer eingeführt. Zwar war die Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG dazu ein erster Schritt, doch in der Praxis wurde diese oftmals als zu kompliziert und komplex bemängelt.

Auf Anregung des Bundesrats kam es im **Finanzausschuss** des Bundestags noch zu einigen Änderungen des KöMoG gegenüber dem Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 24.3.2021, welche der Bundestag am 21.5.2021 beschlossen hat. Der Bundesrat hat dem Gesetz am 25.6.2021 zugestimmt, das im BGBl 2021 I S. 2050 veröffentlicht worden ist.

Die Finanzverwaltung hat sich in einem BMF-Schreiben v. 10.11.2021, IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, zu zahlreichen bisher bestehenden Zweifelsfragen umfassend geäußert. Die wesentlichen Punkte daraus sind in den nachfolgenden Ausführungen bereits eingearbeitet.

Historie

Seit vielen Jahren wird gefordert, die reichlich komplexe Thesaurierungsbegünstigung in § 34a EStG zu vereinfachen und zu verbessern. Der Gesetzgeber ging einen anderen Weg. Bereits Anfang März 2020 war aus dem Koalitionsausschuss zu vernehmen, dass ein sog. Optionsmodell eingeführt werden soll. Anstatt die Steuerbegünstigung bei einer Gewinnthesaurierung zu verbessern, sollen bestimmte Personengesellschaften nun alternativ die Möglichkeit erhalten, sich wie eine Körperschaft besteuern zu lassen, eingeführt werden soll. Nach gut einem Jahr lag der Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) vor. Anstatt die Steuerbegünstigung bei einer Gewinnthesaurierung zu verbessern, sollen bestimmte Personengesellschaften nun alternativ die Möglichkeit erhalten, sich wie eine Körperschaft besteuern zu lassen.

Die Bundesländer hatten über den Bundesrat angeregt, dass die Gesetzesänderung **erst ein Jahr später** erfolgen solle. Damit hätten die Steuerverwaltungen mehr Zeit den erheblichen organisatorischen Aufwand zu planen und umzusetzen. Dieser Antrag hat **keinen Eingang** in das beschlossene Gesetz gefunden.

Das Gesetz tritt am 1.1.2022 in Kraft.

Kern der Änderungen

Alle **Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften** können ab dem VZ 2022 (Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen) beantragen, künftig **wie eine Körperschaft** besteuert zu werden (§§ 1a, 34a Abs. 1 KStG). Darauf wird im Detail im Bereich "Option zur Körperschaftsteuer" eingegangen. Unverändert wird die zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter für die geschuldete Körperschaft- und Gewerbesteuer bleiben. Zusätzlich ist auch ein Rückweg vorgesehen – die **Rückoption** zur Besteuerung als Personengesellschaft.

Die Details hierzu und noch **weitere Änderungen** im Bereich der

- Gewinnminderung für Währungskursschwankungen,
- den organschaftlichen Ausgleichsposten und
- einem internationaleren Umwandlungssteuerrecht

werden nachfolgend erläutert.

Bereits jetzt lässt sich sagen, dass der **Beratungsaufwand** in den Steuerabteilungen bzw. bei den betreuenden Steuerberatern **hoch** sein wird. Nicht nur die unmittelbaren, sondern gerade auch die mittelbaren Folgewirkungen auf Ebene der Gesellschafter machen eine intensive Befassung mit den Änderungen durch das KöMoG und vor einer Option einen ausreichend großen zeitlichen Vorlauf erforderlich.

Für die Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften ist ein Antrag erforderlich. Wird diese Möglichkeit gewählt, findet ein sog. Wechsel des Besteuerungsregimes statt. Für alle Ertragsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) und auch verfahrensrechtlich erfolgt eine vollständige Gleichstellung mit einer Kapitalgesellschaft.

Auswirkungen gibt es auch bei der Grunderwerbsteuer.

Keine Auswirkungen ergeben sich für die Erbschaftsteuer. Der grundlegende Wechsel der Besteuerungsart führt zu einer Vielzahl von Einzelpunkten, die geregelt werden müssen. Auch muss solch ein Wechsel in der Praxis gut überlegt und **vorausschauend geplant** werden, wie sich aus den folgenden Ausführungen ergibt.

Optionsantrag

Der Optionsantrag ist **unwiderruflich** (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG). Die Option muss spätestens einen Monat **vor Beginn des Wirtschaftsjahres** gestellt werden, ab welchem eine Besteuerung nach dem KStG erfolgen soll. Der Antrag ist beim für die Besteuerung der Personengesellschaft örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen.

Der Antrag wirkt sich nicht nur auf die Besteuerung der Gesellschaft aus, sondern auch zugleich auf die Besteuerung der Gesellschafter.

Damit ist ein mehrheitlicher Gesellschafterbeschluss erforderlich, der allerdings mindestens **75 % der abgegebenen Stimmen** bedarf (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG mit Verweis auf § 217 Abs. 1 UmwG).

Zur Klarstellung empfiehlt es sich, dies in die bisherigen **Gesellschaftsverträge** noch **mit aufzunehmen**. Andernfalls wird eine Zustimmung durch alle Gesellschafter benötigt. Das BMF hat verfügt, dass es zwar eines Nachweises über die erforderliche Stimmenmehrheit, jedoch keiner notariellen Beurkundung der Beschlussfassung bedarf (Randziffer 12).

Erstmals kann ein Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung **für den VZ 2022** gestellt werden (§ 34 Abs. 1 Satz 1 KStG). Der Antrag ist **nicht zustimmungsbedürftig**, sodass die Finanzverwaltung keine Möglichkeit hat, eine wirksame Option abzulehnen. Auch wenn es keine positive Bestätigung der Wirksamkeit des Antrags geben wird, hat das Finanzamt den Antrag nach Auffassung des BMF summarisch zu prüfen, (Randziffer 20 und 21).

Liegen die Voraussetzungen für eine Option hingegen nicht vor, wird der Antrag förmlich mittels Verwaltungsakt **abgelehnt** werden (Randziffer 22).

Die Erfordernisse zum Antrag auf Option zur Körperschaftsteuer wurden durch den Finanzausschuss im Bundestag präzisiert. So muss der Antrag nach einem **amtlich vorgeschriebenen Datensatz** durch Datenfernübertragung übermittelt werden (§§ 87a Abs. 6 und 87b AO). In Härtefällen kann vom Finanzamt ein Antrag auf Papier akzeptiert werden (BMF-Schreiben, Randziffer 10).

Auch muss der Antrag **spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs** beim für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 AO zuständigen Finanzamt eingegangen sein. In formeller Hinsicht kann der Antrag nun wirksam bereits im Jahr 2021 gestellt werden. Bei einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr muss der Antrag folglich bis **30.11.** dem Finanzamt übermittelt sein (Randziffer 16 des BMF-Schreibens).

Ein verspäteter Antrag ist unwirksam und gilt nicht automatisch für das nächste Wirtschaftsjahr

(Randziffer 19). Ein wirksamer Antrag gilt hingegen bis auf weiteres; er muss nicht jedes Jahr wiederholt werden (Randziffer 23).

Faktisch folgt daraus, dass für das **Gründungsjahr** noch kein Antrag auf Option möglich ist.

Denn einen Monat vor Beginn des ersten (Rumpf-)Wirtschaftsjahrs gibt es die antragstellende Personenhandels- bzw. Partnerschaftsgesellschaft noch nicht. Gleiches gilt bei einer Verschmelzung, Spaltung oder einem Formwechsel (Randziffer 18).

Im Fall, dass für die antragstellende Gesellschaft keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte, ist das **Finanzamt** für die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Gesellschafters zuständig. Werden nur Einkünfte erzielt, die dem abgeltenden Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a EStG unterliegen, ist der Antrag auf Option bei dem BZSt zu stellen.

Näheres dazu findet sich in Randziffer 13 ff. des BMF-Schreibens, u. a. auch zum Zuständigkeitswechsel bei zentralen Körperschaftsteuer-Finanzämtern (Randziffer 15).

Persönlicher Anwendungsbereich der Option

Ein Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung kann **von allen Gesellschaften** gestellt werden, die auch für einen **tatsächlichen Formwechsel** nach § 25 UmwStG in Frage kommen würden. Das gilt damit für die **OHG**, eine EWIV, die **KG** einschließlich einer **GmbH & Co. KG** sowie für die PartG. Das BMF stellt klar, dass ein Antrag auch möglich ist, wenn nur eine **vermögensverwaltende** Tätigkeit ausgeübt wird (Randziffer 2).

Auch wenn das Gesetz nur von "Gesellschafter" spricht, sollen damit auch die Partner einer PartG gemeint sein (Randziffer 8).

Vom Optionsrecht **ausgeschlossen** werden damit **Einzelunternehmen**, **GbR** aber auch Investmentfonds i. S. d. InvStG oder Erbengemeinschaften sowie reine Innengesellschaften (z. B. eine atypisch stille Gesellschaft).

Darüber hinaus wird eine Klausel immer dann die Optionsmöglichkeit verwehren, wenn die Gesellschaft nach einer Option in ihrem Geschäftsleitungsstaat **keiner der deutschen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer** unterliegen würde (§ 1a Abs. 1 Satz 3 KStG). Damit will der Gesetzgeber "künstliche" Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen bzw. die Schaffung ausländischer hybrider Gesellschaften vermeiden.

Im BMF-Schreiben wird positiv ausgeführt, dass **ausländischen Rechtsformen**, die nach einem Rechtstypenvergleich als Personengesellschaft einzustufen sind, eine Option ebenfalls eröffnet ist (Randnummer 3). Dazu ist nicht erforderlich, dass ein Sitz bzw. eine Geschäftsleitung im Inland besteht oder inländische Einkünfte erzielt werden. Allerdings muss eine ausländische Gesellschaft im Ausland einer der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen (Randnummer 4 und 5).

Diese persönlichen Voraussetzungen müssen im gesamten Besteuerungszeitraum vorliegen. Auf Anfrage des Finanzamts ist dies von der optierenden Gesellschaft nachzuweisen und spätere Änderungen sind mitzuteilen (BMF-Schreiben, Randnummer 6 und 7).

Hinweis:

In dem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass insbesondere die zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter unberührt bleibt. Das gilt auch für die von der optierenden Gesellschaft geschuldete Körperschaft- und Gewerbesteuer. Ferner bleibt eine Haftung der Gesellschafter nach den § 71 AO (Steuerhinterziehung) oder § 74 AO (gegenständliche Durchgriffshaftung) möglich.

Sachlicher Anwendungsbereich der Option

In sachlicher Hinsicht umfasst die Option die **Besteuerung nach dem Einkommen** (§ 1a Abs. 7 Satz 1 KStG). Für eine optierende Gesellschaft werden folglich alle Regelungen im KStG, EStG, UmwStG, InvStG, AStG sowie im Zerlegungsgesetz Anwendung finden, soweit diese für Körperschaften gelten. Das BMF-Schreiben vom 10.11.2021 führt beispielhaft in den Randnummer 49 bis 54 einzelne zu beachtende Punkte auf.

Doch keine Regel ohne **Ausnahmen!** Soweit Normen nur für ausdrücklich bezeichnete Kapitalgesellschaften gelten (wie z. B. § 9 Nr. 1 KStG), finden diese für eine optierende Gesellschaft keine Anwendung. Auch Tatbestandsmerkmale, die nur von einer echten Kapitalgesellschaft erfüllt werden können, gelten für eine optierende Gesellschaft nicht. Hierzu gehört z. B. die Regelung in § 28 KStG, welche sich auf das Nennkapital einer Kapitalgesellschaft bezieht, und damit für die Personengesellschaften mangels Nennkapital nicht anwendbar ist.

Enthalten ist zudem eine Öffnungsklausel, wonach **einzelgesetzlich** die Regelungen zur optierenden Gesellschaft aus systematischen Gründen ausgeschlossen werden können.

Sonderfall: Ertragsteuerliche Organschaft

Klarstellend führt das BMF aus (Rn. 55 und 56), dass eine optierende Gesellschaft unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit **Organträgerin** sein kann. Damit kann auch eine bereits bestehende Organschaft fortgeführt werden. Es kommt zu keinem Neubeginn der 5-jährigen Mindestlaufzeit; auch ist die Option kein wichtiger Grund für die Beendigung des Gewinnabführungsvertrages.

Hingegen kann eine optierende Gesellschaft **keine Organgesellschaft** sein, da es an den formellen Voraussetzungen für einen wirksamen Gewinnabführungsvertrag mangelt.

Übergang zur Körperschaftsbesteuerung

In rechtlicher Hinsicht **gilt** der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung **als Formwechsel** i. S. d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG. Es sind die §§ 1 und 25 UmwStG entsprechend anzuwenden. Deshalb sind für den optionsbedingten Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die Regelungen in §§ 20 ff. UmwStG analog anzuwenden. Es liegt damit grundsätzlich ein Veräußerungsvorgang vor; die übernehmende Gesellschaft gewährt für das eingebrachte Betriebsvermögen neue Gesellschaftsanteile als Gegenleistung.

Insbesondere gilt damit auch, dass eine **steuerneutrale Einbringung** nach § 20 Abs. 1 und 2 UmwStG nur möglich ist, wenn ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht wird. Die hier relevante Einbringung eines Mitunternehmeranteils erfordert, dass sämtliche Wirtschaftsgüter, die zu den **funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen** des Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils gehören, auf die übernehmende Gesellschaft übergehen. Zu achten ist dabei insbesondere auf Wirtschaftsgüter des **Sonderbetriebsvermögens** eines Gesellschafters. Näheres dazu findet sich auch im BMF-Schreiben vom 10.11.2021 unter Randziffer 32 ff.

Und nicht zuletzt ist im Falle einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zwingend auf einen **Betriebsvermögensvergleich** überzugehen, da eine Einnahmenüberschussrechnung für eine optierte Körperschaft ausgeschlossen ist. Ein dabei entstehender Übergangsgewinn ist ein laufender Gewinn im VZ, der vor der Option liegt (Randziffer 24).

Sonderbetriebsvermögen

In dem Zusammenhang gilt es zu beachten, dass eine Option zur Körperschaftsbesteuerung mit **keinem zivilrechtlichen Umwandlungsakt** einhergeht. Daraus folgt u. a., dass in Bezug auf funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens **zusätzliche**

Vereinbarungen erforderlich werden. Denn mangels zivilrechtlicher Umwandlung fehlt ein Vertragswerk, in welchem Regelungen zum Übergang einzelner Wirtschaftsgüter in das Vermögen der Kapitalgesellschaft mit geregelt werden könnten. Solche Nebenvereinbarungen sind jedoch erforderlich, damit der Formwechsel insgesamt zu **Buchwerten** erfolgen kann; es dürfen keine funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden.

In Fällen mit **Auslandsbezug** bzw. im Ausland ansässigen Gesellschaftern gilt es darauf zu achten, dass die umwandlungssteuerrechtlichen Voraussetzungen erfüllt werden können. Andernfalls droht eine **Aufdeckung der stillen Reserven**. Näheres dazu: BMF-Schreiben vom 10.11.2021 unter Randziffer 26.

Bewertungswahlrecht

Im BMF-Schreiben finden sich in Randziffer 28 bis 40 sehr umfassende Ausführungen zum Einbringungsgegenstand und dem Bewertungswahlrecht, welche in der Praxis insbesondere bei nicht einfach gelagerten Konstellationen beachtet werden sollten, noch bevor ein Optionsantrag gestellt wird. So ist z. B. bei einer **nur vermögensverwaltenden** Personenhandelsgesellschaft der Ansatz eines Buch- oder Zwischenwerts ausgeschlossen. Mithin sind bei einer Option die stillen Reserven aufzudecken (Randziffer 30).

Auch gilt es zu beachten, dass neben der Option die gesonderte **Ausübung des Bewertungswahlrechts** erforderlich ist (Randziffer 31 f.).

Sperrfristen

Bevor ein Optionsantrag gestellt wird, sollte besonders geprüft werden, ob noch eventuelle Sperrfristen aus vorhergehenden Umstrukturierungen bestehen. Denn auch der mit einer Option einhergehende fiktive Formwechsel kann zu **Sperrfristverletzungen** führen (Randziffer 45 f.).

Weitere Folgen für die optierte Gesellschaft

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 Satz 4 KStG). Denn die optierende Gesellschaft verfügt über kein Nennkapital i. S. d. § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG. Hingegen werden auf einem **variablen Gesellschafterkonto** (z. B. Kapitalkonto II) ausgewiesene Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern nicht zu Eigenkapital; sie erhöhen nicht das steuerliche Einlagekonto.

Bisher oft nicht bedacht wurde eine Folge zum **Einbringungszeitpunkt**. Dies ist die letzte sog. juristische Sekunde des Wirtschaftsjahrs vor der wirksamen Option. Bei einer Option ab dem Wirtschaftsjahr 2022 ist damit auf den **31.12.2021** eine steuerliche Schlussbilanz zu erstellen und es sind auch Steuererklärungen für 2021 abzugeben. Damit erfolgt die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos bereits zum 31.12.2021 (BMF, Randziffer 41 und 42).

Folgen für die Gesellschafter

Auf Ebene der Gesellschafter ist zu beachten, dass die bisherigen Mitunternehmer durch die Option steuerlich zu Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft werden. Dies mit allen weiteren steuerlichen Folgen. Beispielhaft zu nennen sind nach § 1a Abs. 3 KStG insbesondere, dass

- eine bisher als Sondervergütung (Vorabgewinn) zu wertende **Tätigkeitsvergütung** mit der Option zu **Arbeitslohn** i. S. d. § 19 EStG des Gesellschafters wird, für welchen Lohnsteuerabzugsbeträge einzubehalten sind (§§ 38 ff. EStG);
- auch die **Zinsen** für die Überlassung finanzieller Mittel an die Gesellschaft stellen beim Gesellschafter keinen Vorabgewinn bzw. Sonderbetriebseinnahmen mehr darstellen, sondern

als Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 bzw. Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zu werten sind;

- keine Gewinnentnahmen mehr erfolgen, sondern **offene bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen** vorliegen, die zu Einkünften i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen und grundsätzlich auch dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 ff. EStG unterliegen;
- bei einer Überlassung von Wirtschaftsgütern anstelle von Vorabgewinn bzw. Sonderbetriebseinnahmen dann z. B. **Einkünfte aus Vermietung** erzielt werden und
- nicht zuletzt durch die Überlassung von Wirtschaftsgütern (z. B. ein betrieblich genutztes Grundstück) die Voraussetzungen einer **Betriebsaufspaltung** gegeben sein können.

Das BMF-Schreiben vom 10.11.2021 enthält hierzu weitergehende Ausführungen (Randziffer 72 bis 84).

Dazu gehört u. a., dass **Gewinnanteile**, für die der Gesellschafter gesellschaftsrechtlich ein Recht auf Auszahlung hat, mit der Feststellung des Jahresabschlusses als **ausgeschüttet gelten**. Das gilt auch Vorauszahlungen auf den Gewinn. Damit verbunden ist die Pflicht der Gesellschaft Kapitalertragsteuer einzubehalten, anzumelden und abzuführen.

In der Praxis sollten deshalb vor einer Option die Regelungen im **Gesellschaftsvertrag überprüft** und angepasst werden.

Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft

Ausführungen enthält das BMF-Schreiben vom 10.11.2021 auch zu den Folgen einer Option nach § 1a KStG für die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft (Rn. 61 ff.). Für die Beteiligung **gelten die allgemeinen Regelungen** für Beteiligungen an Körperschaften. Das gilt z. B. für die Besteuerung nach der Beteiligungshöhe ebenso wie für die Veräußerung einer Beteiligung, welche nach § 17 EStG bzw. § 8b KStG zu erfassen ist. Hingewiesen wird auch auf eine ggf. eintretende Sperrfristverhaftung nach § 22 UmwStG oder eine sog. Mitverstrickung.

Weitere Folgen der Option

Das BMF-Schreiben enthält unter Randziffer 86 bis 89 noch Ausführungen zur Bekanntgabe von Verwaltungsakten an die optierende Gesellschaft, zu Vollstreckungsmaßnahmen sowie zur Haftung für Steuerschulden. Maßgebend ist, dass die optierende Gesellschaft zivilrechtlich und somit auch im steuerlichen Verfahrensrecht eine **Personengesellschaft bleibt**. Damit sind der Personengesellschaft nach den allgemeinen Grundsätzen die Steuerbescheide bekannt zu geben. Auch ist die Personengesellschaft weiterhin Vollstreckungsschuldnerin. Ihre Gesellschafter haften ggf. für nicht vollstreckbare Steuerrückstände.

Und unter Randziffer 100 werden schließlich verschiedene Fälle einer **Umwandlung** nach dem UmwStG aufgeführt. Hierbei gilt jeweils, dass die optierende Gesellschaft auch für diese Konstellationen wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln ist.

Rückoption zur Besteuerung als Personengesellschaft

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; eine Rückwirkung ist ausgeschlossen. Der Antrag ist bei dem für die Besteuerung als Körperschaft örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen.

Entgegen ersten Überlegungen ist für eine Rückoption **keine zeitliche Mindestverweildauer** als optierte Gesellschaft vorgesehen, sodass bereits nach einem Jahr ein Wechsel zurück möglich ist. Auch ein Wunsch des Bundesrats, wonach die Option mit einer **7-jährigen Bindungswirkung** auszugestalten sei, fand keinen Eingang in das beschlossene Gesetz; die

Rückoption ist damit bereits ab dem folgenden Wirtschaftsjahr möglich.

Die Rechtsfolgen sind, dass die Gesellschaft ab dem folgenden Wirtschaftsjahr steuerlich **wieder als Personengesellschaft bzw. PartG besteuert** wird; dies gilt entsprechend auch für ihre Gesellschafter. Die Gesellschaft gilt als aufgelöst, ihr Vermögen als an die Gesellschafter ausgeschüttet (**Liquidation** gemäß § 11 KStG). 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, verbunden mit allen Gestaltungs- und Wertansatzmöglichkeiten.

- 1a Abs. 4 Satz 4 KStG regelt eine Besonderheit: Danach wird eine Rückoption automatisch (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**.

Praxisrelevant kann die automatische Rückoption auch sein für den Fall, dass eine **Gesellschaft** aufgrund des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters zivilrechtlich **beendet wird**, die Gesellschaft damit als aufgelöst gilt (§ 1a Abs. 4 Satz 5 und 6 KStG). Es kommt zur Liquidation der Gesellschaft nach den Regeln des § 11 KStG. Fällt der verbleibende Gesellschafter als Rechtsperson jedoch unter das UmwStG, kann die Gesellschaft auf diesen nach §§ 11 ff. UmwStG umgewandelt werden.

Weitere Präzisierungen durch den Finanzausschuss im Bundestag gab es zur Regelung der **Rückoption bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters**. Das betrifft eine bisher nur ungenau enthaltene Formulierung. Nun ist klargestellt, dass im Fall des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UmwStG das Vermögen der optierenden Gesellschaft als auf den verbleibenden Gesellschafter übertragen gilt.

Das BMF-Schreiben vom 10.11.2021 enthält zur Beendigung der Option unter Randziffer 90 bis 99 dazu ergänzende Ausführungen. Zu beachten ist u. a., dass auch einer Rückoption zu einer Sperrfristverletzung führen kann.

Quintessenz der Optionsmöglichkeit

- **Interessante steuerliche Option:** Zweifelsfrei kann das Optionsmodell für viele Personenhandelsgesellschaften eine interessante steuerliche Option sein. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass **tendenziell eher die größeren Gesellschaften** einen Wechsel vornehmen werden, während kleine und mittlere Personenhandelsgesellschaft in der bisherigen Besteuerung verbleiben. Das Abstellen allein auf die Größe erscheint nicht zutreffend. Zutreffender wird sein, dass tendenziell eher **finanz- bzw. gewinnstarke Gesellschaften** die Optionsmöglichkeit in Anspruch nehmen werden.
- **Ebene der Gesellschafter:** Wie immer gilt es jedoch, **nicht nur die Vorteile** – z. B. eine geringere Steuerbelastung für nicht ausgeschüttete Gewinne oder einen Betriebsausgabenabzug für die Tätigkeitsvergütung – zu sehen, sondern auch die mit einer Option einhergehenden Folgeänderungen, insbesondere auf Ebene der Gesellschafter, mit in die Überlegungen einzubeziehen.
- **Einnahme-Überschussrechnung nicht mehr möglich:** Sofern die bisherige Gesellschaft ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelt, ist zu beachten, dass die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für die optierende Gesellschaft nicht mehr möglich ist (§ 1a Abs. 3 Satz 6 KStG). Es ist ein Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich vorzunehmen. Die entsprechenden Maßnahmen in der Buchhaltung für die künftige Bilanzierung sind rechtzeitig anzugehen.
- **Funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen:** Wie oben schon ausgeführt, gilt es vor allem bei funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen sehr sorgsam vorzugehen.

Zu denken ist dabei an etwaige Sperrfristen, die nicht verletzt werden sollten, da sonst stille Reserven aufzudecken sind.

- **Einbringung und Optionszeitpunkt:** Wird Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen eingebracht, gilt es den Zeitpunkt der Einbringung in **zeitlichen Einklang** mit dem Formwechsel (Optionszeitpunkt) zu bringen. Als Zeitpunkt des Formwechsels gilt das Ende des Wirtschaftsjahres, welches dem Wirtschaftsjahr der Optionsausübung unmittelbar vorangeht. Allerdings ist für diese Art des Formwechsels **keine steuerliche Rückwirkung** vorgesehen (§ 1a Abs. 2 Satz 3 HS 2 KStG).
- **Thesaurierungsbesteuerung in den Vorjahren:** Sofern in den Vorjahren die Thesaurierungsbesteuerung gewählt worden ist, kommt es – wie bei einer echten Umwandlung – zu einer **Nachversteuerung** des nachversteuerungspflichtigen Betrags i. S. d. § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG. Dies ist zwingend noch zu beachten, wenn die Vorteilhaftigkeit einer Option abgewogen wird.
- **Buchhaltung vorbereiten:** Und nicht zuletzt gilt es die Buchhaltung mit ausreichendem zeitlichem Vorlauf fit zu machen, für die mit der Option neu zu beachtenden steuerlichen Regeln, z. B. den fortan monatlich auch für einen mitarbeitenden Gesellschafter vorzunehmenden Lohnsteuerabzug und die zu führenden Lohnkonten. Im Gegenzug können bisher festgesetzte Einkommensteuer-Vorauszahlungen des Gesellschafters entsprechend herabgesetzt werden.
- **Gesellschaftsverträge anpassen:** Anpassungsbedarf wird sich auch für viele Gesellschaftsverträge ergeben, insbesondere die bisherigen **Entnahmeregeln** sollten überprüft werden. Denn die bisherige Entnahme ist nach der Option eine Gewinnausschüttung – mit allen steuerlichen Folgen.
- **Betriebliche Altersversorgung:** Vorteilhaft kann es sein, dass nach einer Option eine betriebliche Altersversorgung für die Gesellschafter auch mit steuerlicher Wirkung aufgebaut werden kann.
- **Option in einer Verlustphase: Durchweg negativ** wäre eine Option in einer Verlustphase. Denn die Verluste bleiben auf Ebene der Gesellschaft "gefangen", können dort nur im Rahmen des Verlustabzugs berücksichtigt werden. Eine Geltendmachung der Verluste auf Ebene der Gesellschafter durch eine Verrechnung mit anderen positiven Einkünften scheidet aus. Bei einer absehbaren längeren Verlustphase könnte nur ein Antrag auf Rückoption zielführend sein. Liegt ein vortragsfähiger **Gewerbeverlust** (§ 10a GewStG) vor, gilt es vor einem Antrag zu bedenken, dass dieser infolge einer Option untergehen wird (BMF, Randziffer 47).

<https://www.steuerkurse.de>

Stand: 08.06.2022