

# Körperschaftsteuer | § 1a KStG

## Körperschaftsteuer | § 1a KStG

Der § 1a KStG ermöglicht Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften in Deutschland, sich steuerlich wie Kapitalgesellschaften behandeln zu lassen. Dies bedeutet, dass ihre Gewinne nach dem Körperschaftsteuersatz von 15 % besteuert werden, was für Gesellschafter in der Regel vorteilhafter ist als die persönliche Einkommensteuer mit bis zu 45 %.

Mit dem Inkrafttreten des Körperschaftsteuermodernisierungsgesetzes (KöMoG) zum 1. Januar 2022 zeichnet sich eine tiefgreifende Veränderung in der Besteuerungslandschaft Deutschlands ab. Durch die Implementierung eines Optionsmodells, welches Personengesellschaften die Besteuerung wie Körperschaften ermöglicht, bricht das KöMoG mit der traditionellen dualistischen Besteuerungsweise von Personen- und Kapitalgesellschaften und stellt den Anwendern im Steuerrecht vor neue Herausforderungen. Diese grundlegenden Anpassungen sind das Resultat intensiver Diskussionen und diverser Änderungsvorschläge, die ihren Ursprung im Bundesrat fanden und letztendlich zu Modifikationen des Gesetzentwurfs der Bundesregierung im Finanzausschuss des Bundestags führten. Der vorliegende Fachartikel beleuchtet die zentralen Aspekte des Gesetzes, die in einem Schreiben der Finanzverwaltung vom 10. November 2021 detailliert wurden und bietet einen umfassenden Überblick über die Vergangenheit, die grundlegenden Anpassungen sowie die unmittelbaren und mittelbaren Folgen der Gesetzesänderungen, die für die Beratungspraxis von essenzieller Bedeutung sind.

### Option zur Körperschaftbesteuerung - § 1a KStG

Der § 1a KStG befasst sich mit der Option zur Körperschaftbesteuerung. Wörtlich heißt es in dem ersten Absatz des Gesetzes:

"Auf unwiderruflichen Antrag sind für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln".

Und das heißt jetzt genau was?

Die Option kann nicht ohne weiteres rückgängig gemacht werden, wie in § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG festgelegt ist. Hier konzentriert man sich auf die in § 1a Abs. 4 KStG beschriebene Rückoption.

Eine Rückoption zu einer transparente Steuerpflicht kann nur über zwei Möglichkeiten erreicht werden. Zum einen kann sie durch einen gezielten Antrag gemäß § 1a Abs. 4 S. 1-3 KStG initiiert werden. Zum anderen kann dieser Zustand automatisch eintreten, wenn bestimmte Bedingungen nicht mehr erfüllt sind. Das ist der Fall, wenn eine Personengesellschaft, die die Option zur Körperschaftbesteuerung gewählt hat, weiterhin existiert, aber bestimmte persönliche Voraussetzungen nicht mehr erfüllt. Beispiele hierfür sind laut § 1a Abs. 4 S. 4 KStG der Wegfall der Körperschaftsteuerpflicht im Ursprungsland oder ein Formwechsel der Gesellschaft. Des Weiteren erfolgt ein Übergang zur transparenten Besteuerung, wenn die wählende Personengesellschaft in eine Körperschaft transformiert wird, wie in § 1a Abs. 4 S. 7 KStG beschrieben. Ein weiterer Automatismus tritt ein, wenn gemäß § 1a Abs. 4 S. 5 und 6 KStG der vorletzte Gesellschafter die Gesellschaft verlässt.

Im diesem Artikel sollen folgende Punkte erklärt/beleuchtet werden:

1. Warum die Option auf Körperschaftbesteuerung?
2. How to: Antrag auf Option zur Körperschaftbesteuerung
3. Konsequenzen aus der Option zur Körperschaftbesteuerung
4. Fazit zur Option zur Körperschaftbesteuerung

## Warum die Option zur Körperschaftbesteuerung?

Grundsätzlich unterscheidet man in Deutschland zwischen zwei Steuermodellen für Unternehmen. Das für die Personengesellschaften (u. a. GbR & OHG) und dem für die Kapitalgesellschaften (u. a. GmbH, UG & AG).

Bei der Personengesellschaft werden die Gewinne und Verluste konkret von den Gesellschaftern besteuert. Somit wird das Konzept der "transparenten Besteuerung" zugrunde gelegt. Hierbei ist es unerheblich, wie der Gewinn konkret genutzt wird. Dieser kann demnach also entweder als Gewinnanteil an die Gesellschafter ausgezahlt oder im Unternehmen selbst thesauriert werden.

Dem gegenüber steht die Besteuerung der Kapitalgesellschaften: hier wird zunächst auf der Unternehmensebene besteuert – nachgelagert dann auf der Gesellschafterebene bei Ausschüttung von Dividenden.

Die steuerliche Belastung ist in der Regel unter dem Strich vergleichbar. Der Teufel liegt jedoch im Detail – insbesondere für die Gesellschafter.

Eine logische Schlussfolgerung ist demnach, dass die steuerliche Belastung der Gesellschafter bei einer Personengesellschaft deutlich höher ist (Einkommenssteuer = Steuersatz bis zu 45 %) im Vergleich zur Kapitalgesellschaft (Körperschaftsteuer Steuersatz = 15 %). Somit ist es erstrebenswert für eine Personengesellschaft, steuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden – dies hat dabei keinerlei Auswirkungen auf die Rechtsform des Unternehmens.

Somit wird der § 1a KStG interessant, denn dieser gewährt die Option zur Körperschaftbesteuerung für **Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften**. Achtung: Einzelunternehmer (natürliche Personen) und die GbR zählen nicht als Personenhandelsgesellschaften, da diese nicht ins Handelsregister eingetragen werden. Damit entfällt hierbei die Option!

## How to: Antrag auf Option zur Körperschaftbesteuerung

Ein Antrag auf die Option zur Körperschaftsteuer ist ein verbindlicher Schritt gemäß § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG und muss rechtzeitig, nämlich einen Monat vor dem Anfang des Geschäftsjahres, in dem die Besteuerung nach dem KStG erstmalig greifen soll, beim zuständigen örtlichen Finanzamt eingereicht werden. Dies beeinflusst sowohl die Steuerlage der Gesellschaft als auch die ihrer Gesellschafter.

Für die Gültigkeit des Antrags ist ein qualifiziertes Mehrheitsvotum der Gesellschafter mit mindestens drei Vierteln der Stimmen erforderlich, wie aus § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG unter Bezugnahme auf § 217 Abs. 1 UmwG hervorgeht. Die Aufnahme einer entsprechenden Klausel in bestehende Gesellschaftsverträge wird empfohlen, um die Notwendigkeit der Zustimmung aller Gesellschafter zu vermeiden, da für den Nachweis der Mehrheitsentscheidung keine notarielle Bestätigung nötig ist, wie das Bundesministerium der Finanzen (BMF) in Randziffer 12 bestätigt.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2022 ist es möglich, erstmals einen solchen Antrag zu stellen. Der Antrag ist nicht an eine Zustimmung gebunden, was bedeutet, dass die Finanzverwaltung keine Ablehnung aussprechen kann, wenn der Antrag korrekt eingereicht wurde. Das Finanzamt ist jedoch verpflichtet, den Antrag summarisch zu überprüfen, wie in den Randziffern 20 und 21 des BMF-Schreibens erläutert. Sollten die Kriterien für die Option nicht erfüllt sein, erfolgt eine Ablehnung durch einen offiziellen Verwaltungsakt (siehe Randziffer 22).

Die Einreichung des Antrags unterliegt bestimmten formalen Anforderungen, die der Finanzausschuss im Bundestag festgelegt hat. Der Antrag muss digital über einen festgelegten Datensatz erfolgen, wie in §§ 87a Abs. 6 und 87b AO gefordert, obwohl in Ausnahmefällen auch ein Papierantrag möglich ist (Randziffer 10 des BMF-Schreibens). Um formell wirksam zu sein, muss der Antrag bereits im Jahr 2021 gestellt werden, für ein Geschäftsjahr, das dem Kalenderjahr folgt, bedeutet dies eine Frist bis zum 30. November (siehe Randziffer 16).

Verspätete Anträge verfallen und können nicht automatisch ins folgende Geschäftsjahr übernommen werden. Ein einmal angenommener Antrag behält jedoch seine Gültigkeit und muss nicht jährlich erneuert werden (Randziffer 23).

Im Gründungsjahr einer Gesellschaft oder bei Unternehmensumstrukturierungen wie Verschmelzungen, Spaltungen oder Formwechseln ist ein Antrag auf die Option nicht möglich, da die Gesellschaft zu diesem frühen Zeitpunkt noch nicht existiert (Randziffer 18).

§ 1a (1) KStG regelt dabei auch die Ausnahmen, bei denen diese Option keine Anwendung findet:

1. "Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes und
2. Gesellschaften, die nach Ausübung der Option in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt"

Wenn die Einkünfte der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft nicht gesondert festgestellt werden, dann ist der Antrag bei dem Finanzamt des Gesellschafters zu stellen. Bei gewissen Einkunftsarten ist der Antrag beim BZSt zu stellen (vgl. § 1a (1) S. 3-4 KStG).

## **Konsequenzen in der Steuerstruktur und deren Implikationen für Unternehmen und Anteilseigner**

Unternehmen, die eine steuerliche Option wählen, müssen bedenken, dass ihr in der Steuerbilanz ausgewiesenes Stammkapital auf das steuerliche Einlagekonto erfasst wird, gemäß § 1a Abs. 2 Satz 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), auch trotz des Fehlens eines Nennkapitals im Sinne des § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG. Schulden gegenüber Anteilseignern, ausgewiesen auf Konten wie dem Kapitalkonto II, zählen nicht zum Eigenkapital und steigern daher nicht das steuerliche Einlagekonto.

Ein wesentlicher Aspekt, der bisher oft übersehen wurde, ist der Stichtag der Umwandlung. Diese "juristische Sekunde" markiert das Ende des Wirtschaftsjahres vor der aktiven Option. Sollte die Option für das Wirtschaftsjahr 2022 gewählt werden, so ist eine Schlussbilanz zum 31.12.2021 notwendig, ebenso wie die Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2021. Somit wird das steuerliche Einlagekonto bereits am Stichtag des 31.12.2021 festgesetzt.

Auf der individuellen Ebene der Anteilseigner hat die Option weitreichende steuerliche Konsequenzen, da sie von Mitunternehmern zu Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft werden. Einige der steuerlichen Änderungen umfassen:

- Vergütungen, die zuvor als Vorabgewinn galten, werden mit der Option als Arbeitslohn nach § 19 des Einkommensteuergesetzes (EStG) klassifiziert, womit ein Lohnsteuerabzug erforderlich wird (siehe §§ 38 ff. EStG).
- Zinseinnahmen aus der Bereitstellung finanzieller Mittel an das Unternehmen werden nicht mehr als Vorabgewinn oder Sonderbetriebseinnahmen angesehen, sondern als Einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 bzw. Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG bewertet.
- Es dürfen keine Gewinnentnahmen mehr vorgenommen werden. Stattdessen liegen offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen vor, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Einkünfte gelten und generell der Kapitalertragsteuer nach § 43 ff. EStG unterliegen.
- Die Bereitstellung von Wirtschaftsgütern, anstelle von Vorabgewinnen oder Sonderbetriebseinnahmen, führt nun zu Einkünften aus Vermietung.
- Die Bereitstellung von betrieblichen Wirtschaftsgütern könnte auch die Kriterien für eine Betriebsaufspaltung erfüllen.

Weiterführende Informationen dazu sind im BMF-Schreiben vom 10.11.2021, insbesondere in den Randziffern 72 bis 84, dargelegt.

Zu beachten ist auch, dass Gewinnanteile, die dem Anteilseigner rechtlich zustehen, mit der Feststellung des Jahresabschlusses als zugeteilt angesehen werden und dies ebenso für

Vorauszahlungen auf den Gewinn gilt. Dies bindet die Gesellschaft, die Kapitalertragsteuer einzubehalten, anzumelden und zu übermitteln.

Praktisch empfiehlt es sich daher, vor der Inanspruchnahme der Option, die Regelungen des Gesellschaftsvertrags zu prüfen und entsprechend anzupassen.

## **Fazit**

Abschließend kann konstatiert werden, dass die Wahl der Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- sowie Partnerschaftsgesellschaften einen effektiven Weg darstellen kann, um sich die Vorzüge einer Kapitalgesellschaft zunutze zu machen. Nichtsdestotrotz erfordert diese Entscheidung eine sorgfältige Abwägung ihrer Angemessenheit und Zweckmäßigkeit im spezifischen Kontext der Gesellschaft. In solchen Fällen erweist sich die professionelle Beratung durch einen Steuerberater als besonders wertvoll, um fundierte und zielgerichtete Entscheidungen zu treffen.

<https://www.steuerkurse.de>

Stand: 27.11.2023