

Option für Personengesellschaften zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft



Der Bundesrat hat am 25. Juni 2021 dem Gesetz über die Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) zugestimmt. Ein lange erwarteter Kernpunkt des KöMoG ist die Option für Personengesellschaften zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft, mit der der Gesetzgeber die internationale Wettbewerbsfähigkeit von Familienunternehmen in der Rechtsform von Personenhandelsgesellschaften verbessern möchte. Bei Ausübung der Option erfolgt eine Gleichstellung der Ertragsbesteuerung mit Kapitalgesellschaften. Das Bundesministerium für Finanzen hat zu diesem Thema am 10. November 2021 einen Anwendungserlass veröffentlicht.

Nachfolgend möchten wir die wichtigsten Eckpunkte des neuen Konzepts zusammenfassen:

Für wen ist das Optionsmodell grundsätzlich interessant?

Insbesondere in Strukturen, in denen Gewinne erzielt werden, keine Verlustvorträge bestehen und die Steuerbelastung der

Gesellschafter bisher über 30 % liegt, kann das Optionsmodell zu Steuerersparnissen führen. Wird der Gewinn jedoch regelmäßig nicht thesauriert sondern entnommen, kann dies das Optionsmodell wieder uninteressant machen wegen der Dividendenbesteuerung auf Ebene der Gesellschafter nach Ausübung der Option. Es sollte in jedem Fall eine individuelle Betrachtung der Situation erfolgen.

Für wen ist das Optionsmodell anwendbar?

Anwendbar ist das Modell grundsätzlich für Personenhandels-gesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften. Die Option ist unter Gesichtspunkten des Rechtstypenvergleichs ebenfalls für Personengesellschaften ausländischer Rechtsformen anwendbar. Nicht anwendbar ist es für Einzelunternehmen und andere Personenvereinigungen (z. B. GbR, Erbengemeinschaft) oder Investmentfonds.

Wie und ab wann wird das Optionsmodell angewendet?

Grundsätzlich ist ein elektronischer Antrag erforderlich, der spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen ist. Für die Option zur Körperschaftbesteuerung ist grundsätzlich die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich. Abweichend hiervon kann auch eine im Gesellschaftsvertrag wirksam vereinbarte 3/4-Mehrheit ausreichen. Eine steuerliche Rückwirkung ist nicht vorgesehen. Erstmals kann das Optionsmodell daher ab dem Veranlagungszeitraum 2022 angewendet werden.

Was passiert bei erstmaliger Anwendung des Optionsmodells?

Der Wechsel zur Körperschaftsteuerpflicht wird steuerlich wie ein Formwechsel behandelt, die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes finden hierauf Anwendung. Hierbei sind wie bei einem richtigen Formwechsel alle Voraussetzungen und Rechtsfolgen zu beachten. Daher sollte im Einzelfall geprüft werden, ob der Wechsel in die Körperschaftsteuerpflicht diesbezüglich nachteilige Folgen auslösen könnte und was zu beachten ist (z. B. hinsichtlich Sonderbetriebsvermögen, Sperrfristverletzungen, Untergang gewerbesteuerlicher Verlustvorträge usw.). Zivilrechtlich bleibt alles beim Alten, die Gesellschaft bleibt immer noch eine Personengesellschaft.

Was passiert mit der Thesaurierungsbegünstigung?

Wurde in Vorjahren die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen, kommt es bei Ausübung der Option zur entsprechenden Nachversteuerung. Die Folgen hieraus sollten sorgfältig abgewogen werden.

Wie funktioniert die laufende Besteuerung bei der Gesellschaft?

Die Personengesellschaft unterliegt der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Der Gewinn ist durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Die Sonderregelungen für Personengesellschaften (z. B. Sonderbetriebsvermögen) sind nicht mehr anwendbar.

Wie funktioniert die laufende Besteuerung bei den Gesellschaftern?

Da die Personengesellschaft nun selbst der Körperschaftsteuer unterliegt, wird der Gewinn der Personengesellschaft auf Ebene des Gesellschafters nicht mehr der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterworfen. Entnahmen aus der Gesellschaft sind beim Gesellschafter nun als Dividendeneinkünfte zu besteuern. Einkünfte, die bisher Sonderbetriebseinnahmen waren, sind nun anderen Einkunftsarten, z. B. Vermietungseinkünften oder Zinseinkünften, zuzurechnen. Die Grundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung sind zu beachten.

Auswirkung auf die laufende Steuerbelastung

Bei Gesellschaften in einer Verlustphase bleiben die erzielten Verluste auf Ebene der Gesellschaft gefangen, können daher nicht mit sonstigen positiven Einkünften der Gesellschafter ausgeglichen werden. Im Gewinnfall beträgt der Steuersatz auf Ebene der Gesellschaft ca. 30 % (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer). Die Dividendeneinkünfte unterliegen entweder der Abgeltungssteuer oder sind als Dividendeneinkünfte zu 40 % steuerfrei.

Ertragsteuerliche Organschaft

Eine optierende Personengesellschaft kann nur Organträger sein. Eine bereits bestehende Organschaft wird fortgeführt. Eine Anerkennung einer optierenden Personengesellschaft als Organgesellschaft scheidet jedoch aus.

Wie kommt man in eine der Rechtsformen, die vom Optionsmodell profitieren können?

Die Partnerschaftsgesellschaft ist eine Sonderform für freie Berufe und wird daher die Ausnahme bei den Überlegungen zum Rechtsformwechsel sein. Unter den Personenhandelsgesellschaften wird wiederum regelmäßig die KG vorteilhaft gegenüber der OHG sein, weil sie faktisch eine Haftungsbeschränkung für alle Gesellschafter sowie eine „Einmann-Gesellschaft“ ermöglicht und die Unternehmensnachfolge erleichtert. Nachfolgend werden daher einige mögliche Wege in die (GmbH & Co.) KG aufgezeigt.

1. Vom Einzelunternehmen

Der Inhaber des einzelkaufmännischen Unternehmens (e.K.) kann dieses auf eine (zuvor zu gründende) KG nach Umwandlungsgesetz ausgliedern. Der Vorgang erfolgt im Wege einer notariellen Urkunde („Ausgliederungsvertrag nebst Zustimmungsbeschluss“) und wird wirksam mit Eintragung im Handelsregister. Die Ausgliederung stellt eine partielle Gesamtrechtsnachfolge dar, die KG tritt also an die Stelle des Einzelkaufmanns, mit allen Rechten und Pflichten. Der bisherige Unternehmensinhaber kann in der KG der einzige Kommanditist und in deren Komplementär-GmbH der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer sein und so letztlich das Unternehmen alleine weiterführen. Daneben kann der Einzelkaufmann sein Unternehmen außerhalb des Umwandlungsgesetzes auch als Sacheinlage in eine KG einbringen. Dann handelt es sich aber nicht um eine Gesamt-, sondern um eine Einzelrechtsnachfolge.

2. Von der GbR

Die Gesellschafter einer GbR können beschließen, in die Rechtsform der KG zu wechseln. Der „Formwechsel“ findet in diesem Fall außerhalb des Umwandlungsgesetzes durch die Eintragung der KG im Handelsregister statt. Zuvor kann eine GmbH als weiterer Gesellschafter der GbR aufgenommen werden, die dann in der KG die Stellung als persönlich haftender Gesellschafter übernimmt (GmbH & Co. KG). Auf der anderen Seite kommt insbesondere für reine Besitzgesellschaften auch die Form der KG in Betracht, weil die Möglichkeit der Haftungsbegrenzung keine vordringliche Rolle spielt.

3. Von der GmbH bzw. AG

Hier erfolgt der Wechsel in die Personenhandelsgesellschaft im Wege des Formwechsels nach Umwandlungsrecht, also per beurkundetem Beschluss und Eintragung im Handelsregister. Anders als bei der Ausgliederung findet hier keine Rechtsnachfolge statt, sondern der Träger der Rechte und Pflichten bleibt derselbe, nur im „Rechtskleid“ der Personenhandelsgesellschaft. Auch wenn man sich auf den ersten Blick fragen mag, warum man von einem Körperschaftsteuer-Subjekt zur Personenhandelsgesellschaft wechseln sollte, um dann dort wiederum zur Körperschaftsteuer zu optieren, so sind die größere Flexibilität der gesellschaftsvertraglichen Regelungen, die höheren Schwellen für unternehmerische Mitbestimmung und die Tatsache, dass der Gesellschaftsvertrag nicht im Handelsregister veröffentlicht wird, durchaus Argumente für eine Personenhandelsgesellschaft.

4. Ausblick

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass ab 1. Januar 2024 ein grundlegend modernisiertes Personengesellschaftsrecht gilt (MoPeg). Für die Zwecke des Optionsmodells wird allerdings auch dann, wenn es eine „eingetragene GbR“ als registrierte und nach außen tätig werdende rechtsfähige GbR geben wird, weiterhin auf den Unterschied zur Personenhandelsgesellschaft abzustellen sein. Nur letztere werden – nach jetzigem Gesetzesstand – die Option zur Besteuerung wie eine Körperschaft haben. Die bloße Registrierung der GbR im künftigen „Gesellschaftsregister“ wird also nicht genügen, um vom Optionsmodell Gebrauch zu machen.

Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung

Auf Antrag ist eine Rückkehr zur transparenten Besteuerung möglich (Rückoption). Voraussetzung hierfür ist, dass der Antrag spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt wird, in dem die optierende Gesellschaft nicht mehr wie eine Körperschaft besteuert werden soll. Die Rückoption gilt als Formwechsel einer (fiktiven) Kapitalgesellschaft zurück in die Rechtsform einer Personengesellschaft. Somit sind insbesondere die Ausschüttungsfiktion für thesaurierte Gewinne im Optionszeitraum sowie die siebenjährige Sperrfrist des § 22 des Umwandlungssteuergesetz zu beachten.

Weiterhin kann die Option zur Körperschaftbesteuerung dadurch beendet werden, dass die persönlichen Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind (z. B. wenn aus der Gesellschaft eine GbR wird), die optierende Gesellschaft einen tatsächlichen Formwechsel in eine Körperschaft vollzieht oder der vorletzte Gesellschafter ausscheidet.

Auswirkungen auf Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer

Die Option gilt nur für ertragsteuerliche Zwecke und schlägt somit auf sonstige Steuerarten wie die Erbschaftsteuer oder Grunderwerbsteuer grundsätzlich nicht durch.

Jedoch wurden die Begünstigungsvorschriften des Grunderwerbsteuergesetz für die Übertragungen von Grundstücken zwischen Gesellschaftern und Personengesellschaften angepasst, um optierenden Gesellschaft die Anwendung dieser Begünstigungen nur in bestimmten Ausnahmefällen zu ermöglichen.

Begünstigung beim Übergang eines Grundstücks von einem oder mehreren Eigentümern auf eine Gesamthand:

Die Grundregel besagt vereinfacht, dass die Grunderwerbsteuer nicht erhoben wird, soweit der Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt ist. Diese Begünstigung soll für optierende Personengesellschaften nur gelten, wenn die Ausübung und Wirksamkeit der Option länger als zehn Jahre zurück liegt **und** die Beteiligung an der Personengesellschaft ebenfalls seit mehr als zehn Jahren besteht. Wurde die Begünstigung in der Vergangenheit in Anspruch genommen und wird nun die Option zur Körperschaftsteuer während der Zehnjahresfrist ausgeübt, ist dies schädlich für die in Anspruch genommene Begünstigung.

Begünstigung beim Übergang von einer Gesamthand auf einen oder mehrere Gesellschafter oder auf eine andere Gesamthand:

Auch in diesen Fällen wird die Grunderwerbsteuer in Normalfall nicht erhoben, soweit die Beteiligung reicht. Diese Begünstigung wird für optierende Personengesellschaften ebenfalls eingeschränkt, wobei auch hier die Zehnjahresfristen gelten. Diese Einschränkung gilt jedoch nur für den Fall, dass die erwerbende Gesamthand optiert hat, aber die übertragende Gesamthand nicht. In den Fällen, in denen beide oder nur die übertragende Gesamthand optiert gibt es also keine Einschränkungen in Hinblick auf die Begünstigung.

Worauf sollte aus steuerlicher Sicht geachtet werden, wenn die Personengesellschaft Versorgungszusagen an ihre Gesellschafter erteilt hat?

Personengesellschaften können ebenso wie Kapitalgesellschaften zugunsten ihrer Gesellschafter Versorgungszusagen erteilen. Die steuerliche Behandlung der Pensionsverpflichtungen gegenüber Gesellschaftern ist für Personen- und Kapitalgesellschaften jedoch unterschiedlich. Bei der Kapitalgesellschaft wird durch die Passivierung der Pensionsrückstellung das steuerliche Einkommen gemindert, sofern alle Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Pensionszusage gegeben sind. Die Personengesellschaft hat für Versorgungszusagen an ihre Personengesellschafter zwar ebenfalls eine Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz zu bilden. Der aus der Zusage begünstigte Gesellschafter hat jedoch in seiner Sonderbilanz eine Forderung auf künftige Pensionsleistungen zu aktivieren, die der Höhe der bei der Gesellschaft passivierten Pensionsverpflichtung entspricht (korrespondierende Bilanzierung); bei den nicht begünstigten Gesellschaftern sind keine Ansprüche zu aktivieren.

Die Frage, ob die optierende Personengesellschaft nunmehr Pensionsrückstellungen in Bezug auf ihre Personengesellschafter mit gewinnmindernder Wirkung passivieren kann, ist in den Gesetzesmaterialien nicht angesprochen. Für den Fall des Formwechsels von einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die Pensionsverpflichtung in eine Leibrentenverpflichtung (als Teil der Gegenleistung der Kapitalgesellschaft an den versorgungsberechtigten Gesellschafter für das eingebrachte Betriebsvermögen) und eine Versorgungszusage (als teilweises Entgelt für die künftige Dienstzeit des Gesellschafters in der Kapitalgesellschaft) aufzuteilen ist. Der Aktivposten in der Sonderbilanz des versorgungsberechtigten Gesellschafters wird beim Formwechsel erfolgsneutral in das Privatvermögen des Gesellschafters entnommen. Ob diese Behandlung des Formwechsels allerdings auf eine optierende Personengesellschaft zu übertragen ist, ist unklar. Wegen der derzeit hohen Ungewissheit der steuerlichen Folgen der Option sollte zuvor eine verbindliche Auskunft beantragt werden.

Ihre Ansprechpartner



Nicole Fröhlich
Steuerberaterin, Dipl. Betriebswirtin (FH), Partnerin, Location Head
Frankfurt a.M., T +49 69 27229 24830
nicole.froehlich@luther-lawfirm.com



Dr. Arnd Becker
Rechtsanwalt, Notar mit Amtssitz
in Essen, Partner
Essen, T +49 201 9220 13136
arnd.becker@luther-lawfirm.com



Dr. Bela Jansen
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner
Frankfurt a.M., T +49 69 27229 24790
bela.jansen@luther-lawfirm.com



Dr. Cédric Müller, LL.M. (Bristol)
Rechtsanwalt, Notar mit Amtssitz in
Essen, Partner
Essen, T +49 201 9220 24879
cedric.mueller@luther-lawfirm.com



Jens Röhrbein
Rechtsanwalt, Steuerberater
Dipl. Finanzwirt, Partner
Hannover, T +49 511 5458 20129
jens.roehrbein@luther-lawfirm.com



**Dr. Zacharias-Alexis Schneider,
LL.B., LL.M.**
Rechtsanwalt, Steuerberater, Fach-
anwalt für Steuerrecht, Fachanwalt
für Handels- und Gesellschafts-
recht, Fachberater für Unterneh-
mensnachfolge (DStV e.V.), Partner
Hannover, T +49 511 5458 16484
zacharias.schneider@
luther-lawfirm.com



Ulrich Siegemund
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner
Frankfurt a.M., T +49 69 27229 16364
ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com



Dr. Annetrin Veit
Rechtsanwältin, Steuerberaterin,
Partnerin
München, T +49 89 23714 12913
annetarin.veit@luther-lawfirm.com

