

MODERNISIERUNG DES KÖRPERSCHAFT- STEUERRECHTS – OPTIONSMODELL FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN

MERKBLATT NR. 1983 | 10 | 2021

INHALT

1. Ausgangspunkt
2. Voraussetzungen
 - 2.1. Persönlicher Anwendungsbereich
 - 2.2. Antrag
3. Primärfolge der Option – Formwechselnde Umwandlung nach § 1a Abs. 2 KStG
 - 3.1. Fiktiver Formwechsel
 - 3.2. Konsequenzen im Hinblick auf das Sonderbetriebsvermögen
 - 3.2.1. Vorhandensein funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens
 - 3.2.2. Funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen
 - 3.2.3. Vermeidungsüberlegungen
 - 3.3. Ergänzungsbilanzen
 - 3.4. Erfassung des Eigenkapitals auf dem steuerlichen Einlagekonto
 - 3.5. Verluste
 - 3.6. Einbringungszeitpunkt
 - 3.7. Schuldzinsen
4. Besteuerung der optierenden Gesellschaft
5. Besteuerung der Gesellschafter (§ 1a Abs. 3 KStG)
6. Veräußerung der Beteiligung
7. Besonderheiten bei ausländischen Mitunternehmern
8. Rückoption (§ 1a Abs. 4 KStG)
9. Grunderwerbsteuer
10. Erbschaft- und Schenkungsteuer
11. Fazit

1. AUSGANGSPUNKT

Die Besteuerung von Personengesellschaften unterliegt in Deutschland traditionell dem Transparenzprinzip. Nicht die Personengesellschaft selbst, sondern ihre Gesellschafter sind Subjekte der Ertragsbesteuerung. Nach dem KöMoG (Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021, BGBl. I 2021, 2050) besteht nunmehr erstmals **ab dem 01.01.2022** auf Antrag die Möglichkeit, wie eine Körperschaft besteuert zu werden. Es gilt dann das Trennungsprinzip. Eine Besteuerung erfolgt zunächst auf Ebene der Gesellschaft und

bei Gewinnentnahmen auch auf Ebene der Gesellschafter. Die Ausübung der Option ändert jedoch nichts daran, dass die Gesellschaft, die für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen – aber auch verfahrensrechtlich – wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln ist, zivilrechtlich nach wie vor eine Personengesellschaft darstellt.

Das vorliegende Merkblatt verschafft einen Überblick über die Voraussetzungen und Rechtsfolgen und beleuchtet unter Berücksichtigung des Entwurfs eines BMF-Schreibens vom 30.09.2021 die Chancen und Risiken des Optionsmodells.

2. VORAUSSETZUNGEN

2.1 Persönlicher Anwendungsbereich

Nach dem Gesetz ist die Möglichkeit der Option der Personengesellschaft zur Körperschaftsbesteuerung **nicht für sämtliche Personengesellschaften** vorgesehen, sondern lediglich für Personenhandels- (OHG, KG, GmbH & Co. KG) oder Partnerschaftsgesellschaften sowie vergleichbare ausländische Gesellschaften. Andere Personengesellschaften wie GbRs, die Erbengemeinschaft, die Innengesellschaft (z.B. atypisch stille Gesellschaft oder Unterbeteiligungen) und auch Einzelunternehmer können nicht zur Körperschaftsbesteuerung optieren. Außerdem kommen Investmentfonds i. S. des InvStG und Personengesellschaften mit Geschäftsleitungssitz im Ausland, die dort keiner der deutschen Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen, nicht in den Anwendungsbereich der Option, § 1a Abs. 1 Satz 6 KStG.

Die Entscheidung für die Besteuerung wie eine Körperschaft trifft sämtliche Gesellschafter, sodass grundsätzlich **einstimmig** darüber beschlossen werden muss. Enthält der Gesellschaftsvertrag die Möglichkeit von **Mehrheitsentscheidungen**, bedarf es für die Optionsausübung mind. drei Viertel der abgegebenen Stimmen, vgl. § 1a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 KStG i.V.m. § 217 Abs. 1 UmwG.

2.2 Antrag

§ 1a Abs. 1 Sätze 2 bis 5 KStG enthalten Regelungen zu **Form und Frist des Antrags** sowie zu dessen Adressaten. Der Antrag ist danach **spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres**, für das die Option erstmals gelten soll, nach amtlich vorge-