

NACHBESSERUNGEN BEIM OPTIONSMODELL

Das sog. Optionsmodell gemäß § 1a KStG sieht vor, dass bestimmte Personengesellschaften auf Antrag zur Körperschaftsbesteuerung optieren können. Mit dem Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) zielt der Gesetzgeber darauf ab, die Attraktivität der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG zu steigern.

HINTERGRUND DES OPTIONSMODELLS

Mit der Einführung eines sog. Optionsmodells in § 1a KStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) hat der Gesetzgeber den bislang weitreichendsten Versuch unternommen, Steuerbelastungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften zu mindern bzw. zu beseitigen. Bestimmte Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften können danach mit Wirkung ab dem 01.01.2022 für ertragsteuerliche Zwecke zur Besteuerung nach dem Körperschaftsteuer-Regime optieren, ohne die gesellschaftsrechtliche Form der Personengesellschaft ändern zu müssen.

Die Regelungen zum Optionsmodell sehen dazu vor, dass Personengesellschaften bei Ausübung der Option „für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln“ sind.

Aufgrund zahlreicher steuerlicher Fallstricke ist die Möglichkeit zur Option von der Praxis indes bislang zurückhaltend genutzt worden. Die geplanten Anpassungen im Wachstumschancengesetz sollen daher maßgeblich zur Steigerung der Attraktivität des Körperschaftsteuer-Optionmodells beitragen.

AB 2024 GELTENDE ÄNDERUNGEN DURCH DAS WACHSTUMSCHANCENGESETZ

Erweiterung des Anwendungsbereiches

Antragsberechtigt gemäß § 1a Abs. 1 KStG sind bislang Personenhandelsgesellschaften (offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften i. S. d. §§ 105 und 161 HGB einschließlich der Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung) sowie Partnerschaftsgesellschaften i. S. d. Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes (PartGG). Unerheblich ist dabei, welche Tätigkeit die betreffende Gesellschaft ausübt. Auch eine Gesellschaft, die eine nur vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt, ist folglich antragsberechtigt.

Mit dem Wachstumschancengesetz wurde der Anwendungsbereich des Optionsmodells nunmehr auf eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts (eGbR) ausgedehnt (§ 1a Abs. 1 Satz 1 bis 4 KStG). Weiterhin aus dem Anwendungsbereich des § 1a KStG ausgeschlossen bleiben hingegen insb. GbRs, die nicht eingetragen sind, Erbengemeinschaften oder reine Innengesellschaften.

Unabhängig von der Rechtsform (z. B. KG, OHG oder nun auch eGbR) ist für rein vermögensverwaltende Personengesellschaften indes zu beachten, dass der Übergang zur Körperschaftsteuer regelmäßig nicht steuerneutral erfolgen kann. Hintergrund ist, dass die Ausübung der Option einen Formwechsel der Personengesellschaft im umwandlungssteuerlichen Sinne bewirkt. Handelt es sich bei der optierenden Gesellschaft nicht um eine sog. Mitunternehmerschaft (sondern um eine vermögensverwaltende Personenhandelsgesellschaft), kommt für diesen Formwechsel nach Auffassung der Finanzverwaltung § 20 i. V. m.

§ 25 UmwStG nicht zur Anwendung mit der Folge, dass der Ansatz des Buchwerts (oder eines Zwischenwertes) und hiermit die Steuerneutralität ausgeschlossen ist. Steuerpflichtige müssen daher beim Übergang zur Körperschaftsteuer in diesen Fällen regelmäßig die stillen Reserven im Vermögen aufdecken. An dieser grundsätzlichen Problematik ändert auch die nunmehr geplante Ausdehnung des Anwendungsbereiches auf weitere Personengesellschaften nichts.

Hinweis

Einzelunternehmen und Option

Einzelunternehmen fallen auch weiterhin nicht in den Anwendungsbereich des § 1a KStG und haben somit keine Möglichkeit, zur Körperschaftsteuer zu optieren.

Erleichterungen bei der Antragstellung zur Optionsausübung

Der Antrag ist von der Personengesellschaft nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 AO zuständigen Finanzamt spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen, ab dem erstmals die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll.

Da Antragsteller gemäß § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG die Personengesellschaft ist, kann der Antrag auf Optionsbesteuerung nicht vor Gründung der Gesellschaft gestellt werden. Infolgedessen war bislang eine Option für das erste (Rumpf-) Wirtschaftsjahr neu gegründeter oder formgewechselter Personengesellschaften damit bislang ausgeschlossen (BMF-Schreiben vom 10.11.2021, Az. IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl. I 2021, S. 2212, Tz. 18).

Um auch neu gegründeten Gesellschaften die Möglichkeit zu geben, von Anfang an zur Körperschaftsbesteuerung zu optieren, wird diesen mit einer Neuregelung die Möglichkeit eingeräumt, den Antrag auch erst bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags zu stellen (§ 1a Abs. 1 Satz 7 KStG). Entsprechendes gilt für Körperschaften, die im Wege des Formwechsels in eine Personengesellschaft umgewandelt werden. Für diese formwechselnden Gesellschaften ist der Antrag bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register zulässig. Die Anträge gelten in beiden Fallkonstellationen dann jeweils als mit Wirkung für das bereits laufende Wirtschaftsjahr gestellt. Die formwechselnde Gesellschaft wird danach ununterbrochen als Körperschaftsteuersubjekt behandelt. Nach der Gesetzesbegründung soll die Optionsausübung in diesen Fällen einen ertragsteuerlich nicht unter § 1 UmwStG fallenden homogenen Formwechsel einer Körperschaft in eine Körperschaft anderer Rechtsform bewirken. Demnach wäre diese Art des Formwechsels zum einen steuerneutral möglich; zum anderen entstehen hierdurch – anders als bei der normalen Optionsausübung – keine steuerlichen Nachbehaltensfristen.

Hinweis

Verspätete Antragstellung

Ein verspäteter Antrag ist regelmäßig unwirksam und wird von der Finanzverwaltung auch weiterhin nicht automatisch als Antrag für das Folgejahr gewertet. Für die wirksame Optionsausübung ist demnach in diesen Fällen eine erneute Antragstellung notwendig.

Komplementär-Beteiligungen im Sonderbetriebsvermögen

Die steuerneutrale Einbringung eines Mitunternehmeranteils im Rahmen des fiktiven Formwechsels bei Optionsausübung setzt voraus, dass alle zum jeweiligen Anteil gehörenden funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die übernehmende Gesellschaft übergehen. Neben dem Anteil des Gesellschafters am Gesamthands- bzw. Gesellschaftsvermögen gehören dazu auch etwaige Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens. Werden Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters, die zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, nicht bis zum fiktiven Einbringungszeitpunkt auf die Mitunternehmerschaft übertragen, ist hinsichtlich seines Mitunternehmeranteils ein Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert ausgeschlossen. In diesen Fällen kommt es grundsätzlich zur Aufgabe des jeweiligen Mitunternehmeranteils mit der Folge der vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nun mit Blick auf die Zurückbehaltung von zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Geschäftsanteilen eines Kommanditisten einer GmbH & Co. KG an der Komplementär-GmbH. Die Gesetzesänderung soll sicherstellen, dass der steuerneutrale Übergang ins Körperschaftsteuer-Regime auch in den Fällen möglich ist, in denen die Beteiligung an einer Komplementärin einer optierenden Kommanditgesellschaft zwar eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, diese Beteiligung aber nicht in die optierende Gesellschaft eingebracht wird. Die Zurückbehaltung solcher Beteiligungen durch den Gesellschafter schließt die Anwendung des § 20 Abs. 2 UmwStG in diesen Fällen nicht aus (§ 1a Abs. 2 Satz 2 KStG). Damit entfällt die Notwendigkeit zur Bildung einer sog. Einheits-KG, die in der Praxis aus unterschiedlichen Gründen oft nicht gewünscht ist.

Ausschüttungsfiktion

Gemäß § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG galten Gewinnanteile bislang als ausgeschüttet, wenn diese entnommen oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. Wann dies der Fall ist, bestimmt sich nach Handelsrecht bzw. nach abweichender gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung. Der Zufluss beim Gesellschafter hängt somit maßgeblich davon ab, wie die Gewinnverwendung geregelt ist und wie die Gesellschafterkonten ausgestaltet sind.

Bei „echten“ Kapitalgesellschaften besteht dabei die Besonderheit, dass ein Zufluss an den beherrschenden Gesellschafter bereits angenommen wird, wenn die Ausschüttung von der Gesellschaft beschlossen wurde. Dahinter steht die Erwägung, dass der Gesellschafter nach Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlung über diese Gewinnanteile wirtschaftlich

frei verfügen kann. Die Grundsätze zum Zufluss von Gewinnausschüttungen an beherrschende Gesellschafter lassen sich allerdings nur eingeschränkt auf Personengesellschaften und ihre Gesellschafter übertragen. Insofern erscheint es konsequent, nun nicht mehr zwischen einzelnen Gesellschaftern einer optierenden Gesellschaft zu differenzieren mit der Folge, dass auch bei beherrschenden Gesellschaftern einer optierenden Gesellschaft ein kapitalertragsteuerpflichtiger Zufluss erst bei tatsächlicher Entnahme anzunehmen ist.

Das Wachstumschancengesetz sieht dazu in § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG vor, dass Gewinnausschüttungen aus der optierten Gesellschaft erst dann vorliegen, wenn die Gewinnanteile von den Gesellschaftern tatsächlich entnommen werden. Nur die tatsächlich entnommenen Beträge unterliegen somit ab 2024 dem Kapitalertragsteuereinbehalt der Gesellschaft gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Hinweis

Steuerpflichtiger Zufluss erst bei Entnahme

Erst die tatsächliche Entnahme thesaurierter Gewinne löst die Ausschüttungsbesteuerung beim Gesellschafter der optierten Gesellschaft aus, sofern die Regelung in vorgehend dargestellter Form beschlossen wird. Als Entnahme in diesem Sinne gilt dabei nicht nur die tatsächliche Auszahlung an den Gesellschafter, sondern z. B. auch die Gutschrift auf einem Gesellschafterdarlehenskonto oder die Verrechnung mit einer Forderung gegen den Gesellschafter.

FAZIT

Mit dem nun final beschlossenen Wachstumschancengesetz beseitigt der Gesetzgeber einige aus Sicht des praktischen Anwenders existierende Fallstricke für die Anwendung des Optionsmodells i. S. d. § 1a KStG, wie etwa die erleichterte Ausübung der Option im Erstjahr nach Gründung. Insgesamt handelt es sich um eine eher moderate Fortentwicklung des bestehenden Regelwerks zum Optionsmodell durch punktuelle Anpassungen. Wesentliche Problembereiche bei Einführung der Optionsbesteuerung, wie z. B. die steuerlichen Wirkungen des fiktiven Formwechsels bei Option zur Körperschaftsbesteuerung bzw. bei Ausübung der Rückoption, die verpflichtende Übertragung von Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter auf die Gesellschaft, die Besteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei vorheriger Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG oder auch grunderwerbsteuerliche Fallstricke aus der Optionsausübung, wurden allerdings nicht adressiert. Entsprechend hoch werden die Hürden zum Eintritt in die Optionsbesteuerung für viele Steuerpflichtige weiterhin sein. Den nunmehr angestoßenen Reformprozess des Optionsmodells sollte der Gesetzgeber daher fortführen und auf weitere Problembereiche ausdehnen.

ANSPRECHPARTNER



Bei Fragen zu den geplanten Modifizierungen beim Optionsmodell stehen Ihnen Ihre Berater bei RSM Ebner Stolz gerne zur Verfügung. Zudem können Sie sich gerne an unsere hier genannten Ansprechpartner wenden.

Herausgeber

RSM Ebner Stolz
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte
Partnerschaft mbB

Rechtsstand: 25.03.2024

Redaktion

Dr. Ulrike Höreth, T. +49 (0)711 2049-1371
Brigitte Stelzer, T. +49 (0)711 2049-1535

Diese Publikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser dieser Publikation eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Die Ausführungen unterliegen urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

The RSM Ebner Stolz group companies are members of RSM network and trade as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction. The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 50 Cannon Street, London, EC4N 6JJ. The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2024

THE POWER OF UNDERSTANDING
ASSURANCE | TAX | CONSULTING | LEGAL