

ERHÖHTER HANDLUNGSSPIELRAUM

Das neue Gesetz zur Modernisierung der Körperschaftsteuer soll die internationale Wettbewerbsfähigkeit von personalistisch geprägten und Familienunternehmen stärken.

Mit der Ausgabe des Bundesgesetzblatts I Nr. 37 (Seite 2050) am 30. Juni ist das Gesetz zur Modernisierung der Körperschaftsteuer (KöMoG) wirksam. Dieses erlaubt ab dem 1. Januar 2022 eine Option auch von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer (unter Einbeziehung der Gewerbesteuer). Hintergrund des Gesetzes war zunächst, dass die als zu kompliziert angesehene Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften in Paragraph 34 a Einkommenssteuergesetz (EStG) vereinfacht werden sollte. Durchgesetzt hat sich dann jedoch das Optionsmodell.

Bislang bestehen für Personengesellschaften erhebliche Risiken wegen der sogenannten gewerblichen Infizierung. Diese Risiken ergeben sich bei Einkünften aus unternehmerischer Tätigkeit, die keine originäre freiberufliche Tätigkeit darstellt. Auch bei einer Beteiligung von Kapitalgesellschaften an freiberuflichen Personengesellschaften entsteht gewerbliches Handeln, ebenso, wenn einzelne Gesellschafter nicht in ausreichendem Umfang die Merkmale von mitunternehmerischer Initiative und Risiko erfüllen. Für beispielhaft die rechts- und steuerberatenden Berufe sind Aufgaben als Datenschutzbeauftragter, Ombudsmann, oder das Angebot von Datenbankdienstleistungen, die Betreuung von Massenverfahren, Seminaraktivitäten, Bank- und Treuhandgeschäfte, Vermittlungsdienste, der Verkauf von Fachliteratur und technisierte Online-Massenverfahren („Legal Tech“) problematisch. Nicht selten droht in diesen Konstellationen eine rückwirkende Gewerbesteuerpflicht.

Mit dem KöMoG wird die Möglichkeit einer besseren Planbarkeit und Rechtssicherheit hinsichtlich dieser Tätigkeitsprofile geschaffen. Der unternehmerischen Ebene steht der Eintritt in die Behandlung als Körperschaft offen. Das Gesetz soll die internationale Wettbewerbsfähigkeit von personalistisch geprägten und Familienunternehmen stärken. Mit einer Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs für Umwandlungen im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) soll außerdem das Umwandlungssteuerrecht weiter globalisiert werden.

1. Allgemeines

Der neue Paragraph 1a Körperschaftsteuergesetz (KStG) räumt Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften und ihren Gesellschaftern die Möglichkeit ein, ertragsteuer- und verfahrensrechtlich wie eine Kapitalgesellschaft und deren nicht persönlich haftender Gesellschafter behandelt zu werden. Das gilt ab 2022. Aufgrund einer Änderung durch den Finanzausschuss des Bundestags wurde erreicht, dass der Antrag auf die Option bereits im Jahr 2021 für Wirtschaftsjahre nach dem 31. Dezember 2021 gestellt werden kann.

Vom Anwendungsbereich sind Gesellschaften erfasst, die auch für einen tatsächlichen Formwechsel nach Paragraph 25 UmwStG geeignet sind. Wahrgenommen wird die Option durch unwiderruflichen Antrag, der von der Gesellschaft bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung zuständigen Finanzamt einzureichen ist. Dieser Antrag ist vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem die körperschaftliche Besteuerung erfolgen soll. Der Antrag wirkt sich direkt auf die Besteuerung aller Gesellschafter aus, sodass gemäß Paragraph 1 a Absatz 1 Satz 1 2. Halbsatz KStG (neue Fassung) die Vorschrift Paragraph 217 I UmwG sinngemäß anzuwenden ist. Demzufolge kann ein Gesellschaftsvertrag regeln, dass der Antrag einer Mehrheitsentscheidung bedarf. Aber es sind mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen erforderlich.

2. Anwendbare Vorschriften

Nach Ausübung der Option finden insbesondere alle Regelungen des KStG, EStG, UmwStG, des Investmentsteuergesetzes, Außensteuergesetz (AStG) oder des Zerlegungsgesetzes Anwendung, die sich auf Kapitalgesellschaften oder auf Körperschaften beziehen. Regelungen, die ausdrücklich für bestimmte Kapitalgesellschaften gelten, finden keine Anwendung (zum Beispiel die Paragraphen 9, 28 KStG).

Es besteht eine zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter für die von der Gesellschaft nach der Optionsausübung geschuldete Körperschaft- und Gewerbesteuer. Die Gesellschafter



Johannes R. Jeep: „Möglichkeit einer besseren Planbarkeit“

können zudem gemäß der Paragraphen 71 oder 74 Abgabenordnung (AO) haften.

3. Beteiligungsfragen

Nach Optierung besteht eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Damit werden beim Gesellschafter

- durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen zu Einkünften gemäß Paragraph 20 Absatz 1 Nr. 1 EStG, die dem Kapitalertragsteuerabzug gemäß Paragraph 43 ff. EStG unterliegen,
- Einnahmen, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, zu Einkünften gemäß Paragraph 19 EStG, für die die Lohnsteuerregeln gemäß der Paragraphen 38 ff. EStG gelten,
- Einnahmen aus der Überlassung von Darlehen zu Einkünften gemäß Paragraph 20 Absatz 1 Nr. 7 oder Absatz 2 Satz 1 Nr. 7 EStG und
- Einnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern zu Einkünften gemäß Paragraph 21 oder 22 EStG, soweit solche Leistungen einer Kapitalgesellschaft entsprechend behandelt würden. Vergütungen stellen unter den Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

Ein nicht fremdüblicher Teil solcher Vergütungen stellt ein eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Um der optierenden Gesellschaft wie einer Körperschaft einen steuerlich anerken-

nungsfähigen Einbehalt von Gewinnen zu ermöglichen, gelten noch nicht entnommene und einforderungsfähige Gewinnanteile laut Handelsbilanz nicht als ausgeschüttet. Damit unterliegen sie noch nicht der Kapitalertragsteuer und gelten auch noch nicht als zugeflossen.

4. Übergang

Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung stellt einen Formwechsel dar. Die Option führt zu einer Nachversteuerung gemäß Paragraph 34a Absatz 6 Nr. 2 EStG. Bei einer Optionsausübung dürfen funktional wesentliche Betriebsgrundlagen bei gewollter steuerneutraler Behandlung nicht behalten werden. Das im Zeitpunkt der Einbringung in der Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital wird auf dem steuerlichen Einlagekonto erfasst. Verbindlichkeiten, die auf einem variablen Gesellschafterkonto ausgewiesen sind, gehören nicht zum Eigenkapital und erhöhen nicht das steuerliche Einlagekonto.

Eine optionierte Gesellschaft kann vor Beginn des entsprechenden Wirtschaftsjahres eine Rückoption beantragen. Diese Rückoption gilt dann als Formwechsel nach Paragraph 1 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 des UmwStG. Paragraph 9 Satz 3 UmwStG findet keine Anwendung. Die Rückoption wird auch ausgelöst, wenn die Voraussetzungen des Paragraphen 1a Absatz 1 KStG (neue Fassung) entfallen oder wenn die Personengesellschaft wegen des Ausscheidens des letzten Mitgesellschafters zivilrechtlich beendet wird.

Vorteil dieser neuen Gestaltungsvariante ist, dass für nicht ausgeschüttete Gewinne eine geringere Steuerbelastung entsteht. Auf diese Weise können mit steuerlicher Wirkung Rückstellungen gebildet werden, etwa für die betriebliche Altersversorgung der Gesellschafter. Außerdem kann für die Tätigkeitsvergütung ein Betriebsausgabenabzug vorgenommen werden. Die körperschaft- und gewerbesteuerrechtliche Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften ermöglicht personalistisch strukturierten Unternehmen und insbesondere Freiberuflern außerdem die Aufnahme gewerblich geprägter (Neben-) Tätigkeiten wie Untervermittlung, Personalgestaltung oder serielle Beratungsleistungen.

Als Nachteil ist der Abschied von der Einnahme-Überschussrechnung zu sehen und der Übergang zur verpflichtenden Gewinnermittlung durch bilanzierenden Bestandsvergleich.

Aufgrund der ertragsteuerlichen Ausrichtung des Gesetzes ergeben sich keine Änderungen für Verkehrssteuern. Dieses gilt für die Umsatzsteuer und auch für die Grunderwerbsteuer, bei der die Steuerfreiheit von Grundstücksübertragungen gemäß der Paragraphen 5, 6 GrEStG unter Beachtung der Nachbehaltfristen unberührt bleiben dürfte. Für das Erbschaftsteuerrecht ergeben sich keine Auswirkungen.

Die Körperschaftsteuer-Option für Personengesellschaften erhöht den Handlungsspielraum mittelständischer Unternehmen erheblich und ist daher zu begrüßen. Das Optionsmodell erleichtert den Weg in eine steueroptimierte (nicht: -sparende) Gestaltung, ohne eine Veränderung der gesellschaftsrechtlichen Struktur eines Unternehmens zu verlangen.

Autor Johannes R. Jeep ist seit 2020 geschäftsführender Partner bei der Kanzlei FPS. Er leistet Beratungen und Prozessvertretungen im Gesellschafts-, Handels-, Zivil- und Steuerrecht.