

OPTIONSMODELL FÜR PERSONEN- GESELLSCHAFTEN – GLEICHLAUTENDE ERLASSE BETREFFEND ANWENDUNGSFRAGEN ZUM KÖMOG VOM 5. OKTOBER 2022



Seit dem Jahr 2022 besteht für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit, auf Antrag zur Besteuerung nach dem Regime für Kapitalgesellschaften zu optieren, sodass Gewinne der Personengesellschaften mit Körperschaft- und Gewerbesteuer besteuert werden (sog. optierende Gesellschaft).

Familienunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft waren bislang zögerlich in der Ausübung dieser Option, standen den ertragsteuerlichen Vorteilen doch ungeklärte Rechtsfragen in Bezug auf die erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung gegenüber.

Mit gleichlautenden Erlassen betreffend Anwendungsfragen zum KöMoG vom 5. Oktober 2022 haben die Obersten Finanzbehörden der Länder nun Stellung genommen zu den Auswirkungen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie für Betriebsvermögen und Anteilsbewertung.

Klargestellt wird insbesondere die bislang in der Literatur kontrovers diskutierte Behandlung von Sonderbetriebsvermögen, Verwaltungsvermögen und Nießbrauchsrechten.

► Keine Änderung des Besteuerungsregimes für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Gesetzlich ist geregelt, dass für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer die optierende Gesellschaft weiterhin wie eine nicht-optierende Personengesellschaft behandelt wird; d. h. die Option zur Körperschaftsteuer gilt nicht für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke.

Positiv wirkt sich dies vor allem bei den erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen aus, die – anders als bei Kapitalgesellschaften - auch bei einer Beteiligungsquote des Erblassers oder Schenkers von unter 25% zum Tragen kommen. Dann kann auf aufwändige Poolverträge mit weiteren steuerlichen Stolperfallen (z.B. vermögensverwaltende Gesellschaft ohne Begünstigungsfähigkeit) verzichtet werden.

► „Fiktives“ Sonderbetriebsvermögen

Insbesondere in Bezug auf das in diesem Zusammenhang in der Literatur diskutierte „fiktive Sonderbetriebsvermögen“ stellt der Erlass nunmehr klar, dass infolge der Option ertragsteuerlich kein Sonderbetriebsvermögen mehr existiert und dies somit auch für die Bewertung des Betriebsvermögens der Personengesellschaft gilt.

Zu beachten ist hier, dass Wirtschaftsgüter im bisherigen Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters, die nicht im Rahmen der Option auf die Gesamthand übertragen wurden, bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer gesondert zu berücksichtigen sind; d.h. Steuerbegünstigungen sind nur möglich, wenn diese Wirtschaftsgüter ihrerseits begünstigungsfähiges Vermögen darstellen.

So könnte unter Umständen die Begünstigung in Bezug auf Immobilien, die von einem Gesellschafter an die Personengesellschaft zur Nutzung überlassen werden, entfallen, und erhebliche Steuerfolgen im Übertragungsfall eintreten.

ÜBER BDO

BDO zählt mit über 2.100 Mitarbeitern an 27 Offices zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory in Deutschland.

www.bdo.de

KONTAKT

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



DR. CHRISTIAN REITER
Steuerberater, Rechtsanwalt,
Partner, Familienunternehmen &
Private Vermögen
christian.reiter@bdo.de



VERENA WIEDMANN
Steuerberaterin, Partnerin,
Familienunternehmen & Private
Vermögen
verena.wiedmann@bdo.de



► „Junges“ Verwaltungsvermögen

Weitere Klarstellungen finden sich zum (jungen) Verwaltungsvermögen.

So entsteht durch die Option kein junges Verwaltungsvermögen, und der Zweijahreszeitraum beginnt für junges Verwaltungsvermögen nicht neu zu laufen. Bei der Überführung von Verwaltungsvermögen und Finanzmitteln im Rahmen der Option aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters auf die Personengesellschaft entsteht bei der optierenden Gesellschaft junges Verwaltungsvermögen bzw. junge Finanzmittel. Gleiches gilt für den Fall der Rückoption.

Für Familienunternehmen gilt es daher bei der Ausübung der Option die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Konsequenzen, insbesondere im Umgang mit Forderungen des Gesellschafters im Sonderbetriebsvermögen, im Blick zu behalten, um die Entstehung von steuerpflichtigem Verwaltungsvermögen zu vermeiden.

Erfolgt die Übertragung der Anteile nach Ausübung der Option, so stellt der Erlass klar, dass dies während der Behaltensfrist grundsätzlich nicht zu einem Behaltensverstoß führt. Auch dies gilt gleichermaßen für die Rückoption.

Wurde allerdings funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zusammen mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen und nun im Rahmen der Option nicht auf das Personengesellschafts-Gesamthandsvermögen überführt, so liegt laut o. g. Erlass hierin ein Behaltensverstoß im Umfang der gesamten Beteiligung an der Personengesellschaft vor.

Gleiches gilt bei der Überführung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen im Rahmen der Option, auch hierin sieht der Erlass eine schädliche Verwendung und damit einen Behaltensverstoß als gegeben an.

Die Behandlung des Sonderbetriebsvermögens bleibt ein wichtiger Prüfungsschritt im Rahmen der Optionsausübung und ist gerade im Zusammenhang mit bereits erfolgten oder geplanten Schenkungen sorgfältig zu prüfen.

► Nießbrauchsrechte

Der Erlass enthält auch Regelungen zum Nießbrauch.

Hier ist insbesondere aufgrund der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft als Personengesellschaft Vorsicht geboten: so soll die Zuwendung eines Nießbrauchsrechts an Anteilen an einer optierenden Gesellschaft mangels Übertragung einer Mitunternehmerstellung kein begünstigungsfähiges Vermögen darstellen.

Gleiches gilt für einen späteren Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht, durch das der Nießbraucher bislang als Mitunternehmer der Gesellschaft anzusehen war. Weiterhin soll die Ausübung der Option in Bezug auf ein zugewendetes Nießbrauchsrecht, das eine Mitunternehmerstellung vermittelte, innerhalb der Behaltensfrist zu einer schädlichen Verwendung führen, da der Nießbrauchsberechtigte zivilrechtlich kein Gesellschafter ist und durch die Option die Mitunternehmerstellung entfällt.

Sind in der Vergangenheit Nießbrauchsrechte eingeräumt worden, so kann die Ausübung der Option negative Konsequenzen nach sich ziehen, die unter Umständen nach Ablauf der Behaltensfristen vermieden werden können.

► Fazit

Insgesamt trägt der o.g. Erlass zur Klärung einiger Rechtsunsicherheiten bei, was das Optionsmodell durch die vorteilhafte Behandlung von Personengesellschaften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer für Familiengesellschaften deutlich attraktiver machen dürfte.

Die Informationen in dieser Publikation haben wir mit der gebotenen Sorgfalt zusammengestellt. Sie sind allerdings allgemeiner Natur und können im Laufe der Zeit naturgemäß ihre Aktualität verlieren. Demgemäß ersetzen die Informationen in unseren Publikationen keine individuelle fachliche Beratung unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls. BDO übernimmt demgemäß auch keine Verantwortung für Entscheidungen, die auf Basis der Informationen in unseren Publikationen getroffen werden, für die Aktualität der Informationen im Zeitpunkt der Kenntnisnahme oder für Fehler und/oder Auslassungen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

© BDO