

## OPTION ZUR KÖRPERSCHAFTSBESTEuerung FÜR PERSONENHANDELS- UND PARTNERSCHAFTSGESELLSCHAFTEN

Durch das am 25. Juni 2021 verabschiedete [Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts](#) (KöMoG) wird eine Option zur Körperschaftbesteuerung eingeführt, die es Personenhandelsgesellschaften (Kommanditgesellschaften, offene Handelsgesellschaften sowie vergleichbare ausländische Gesellschaften) oder Partnerschaftsgesellschaften ermöglicht, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden.

§ 1a KStG n.F. ist die zentrale Norm für die Option zur Körperschaftbesteuerung. Die die Option ausübenden Gesellschaften zählen dann für ertragsteuerliche Zwecke zu den unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen gem. § 1 KStG. Auch verfahrensrechtlich sind solche Gesellschaften wie Kapitalgesellschaften zu behandeln.

Die Ausübung der Option ändert allerdings nichts daran, dass diese Gesellschaften zivilrechtlich nach wie vor Personengesellschaften sind. Darüber hinaus bleibt die zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter unberührt. Besondere nur für Kapitalgesellschaften anwendbare Vorschriften, z. B. sich auf das Nennkapital beziehende Regelungen wie § 28 KStG, greifen trotz Option nicht.

Gegenüber dem ursprünglichen Entwurf haben sich an einzelnen Stellen noch Änderungen ergeben, auf die wir im Folgenden auch eingehen werden.

### 1. INKRAFTTRETEN

Das Gesetz tritt am 1. Januar 2022 in Kraft. Die Passagen betreffend die Option zur Körperschaftbesteuerung treten bereits am Tag nach Verkündung im Bundesgesetzblatt am 30. Juni 2021 in Kraft. Nach dem Gesetzeswortlaut ist die Antragstellung erstmals im Jahr 2021 mit Wirkung auf nach dem 31. Dezember 2021 beginnende Wirtschaftsjahre möglich.

### 2. ANTRAG ZUR KÖRPERSCHAFTSBESTEuerung

Zur Ausübung der Option hat die Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft beim für die gesonderte und einheitliche Erklärung zuständigen Finanzamt einen grds. unwiderruflichen Antrag für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen zu stellen. Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem die Option, also die Besteuerung als Kapitalgesellschaft, gelten soll.

**Hinweis:** Für die Inanspruchnahme der Option für das Jahr 2022 muss der Antrag für Unternehmen mit kalendergleichem Wirtschaftsjahr folglich bis zum 30. November 2021 gestellt werden.

Da der Antrag die Besteuerung aller Gesellschafter betrifft, ist ein einstimmiger Gesellschafterbeschluss erforderlich. Wenn der Gesellschaftsvertrag vorsieht, dass für die Antragstellung eine Mehrheitsentscheidung ausreicht, so muss diese Mehrheit jedoch mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen betragen.

**Hinweise:** Einzelunternehmen und Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR) können die Optionsmöglichkeit zur Körperschaftbesteuerung nicht unmittelbar beanspruchen; soll die Option bei einer GbR dennoch zur Anwendung kommen, wäre diese vorab in eine berechnigte Gesellschaftsform umzuwandeln.

Für ausländische Gesellschaften, die im Geschäftsleitungsstaat nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, ist die Anwendung der Option ausgeschlossen. Für Investmentfonds ist die Option zur Körperschaftbesteuerung nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich.

Unklar ist, ob und ggf. wie insbesondere neugegründeten Gesellschaften eine Optionsausübung von Beginn an ermöglicht werden kann.



### ÜBER BDO

BDO zählt mit über 2.000 Mitarbeitern an 27 Offices zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory in Deutschland.

[www.bdo.de](http://www.bdo.de)

### KONTAKT

BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



**HEINZ-GERD HUNFELD**  
Partner, Leiter des Fachbereichs  
Umwandlungs- und  
Gestaltungsberatung  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
Tel.: +49 40 30293-580  
[heinz-gerd.hunfeld@bdo.de](mailto:heinz-gerd.hunfeld@bdo.de)



**ROLAND SPEIDEL**  
Senior Manager,  
Grundsatzabteilung Tax & Legal,  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
Tel.: +49 40 30293-133  
[roland.speidel@bdo.de](mailto:roland.speidel@bdo.de)

### 3. ÜBERGANG ZUR KÖRPERSCHAFTSBESTEuerung

Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung infolge der Option wird wie ein echter Formwechsel i.S.d. Umwandlungssteuergesetzes mit Möglichkeit zur steuerneutralen Buchwertfortführung behandelt. Hierzu müssen nach den allgemeinen Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes jedoch alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen mit übertragen werden. Dies gilt insbesondere auch für ggf. vorhandenes Sonderbetriebsvermögen; nicht funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen kann zurückbehalten und ins Privatvermögen unter Teilwertansatz entnommen werden. Das bisher im zivilrechtlichen Eigentum des Mitunternehmers stehende wesentliche Sonderbetriebsvermögen muss – wie beim Formwechsel schon immer – im Rahmen einer Nebenvereinbarung auf die Personengesellschaft übertragen werden. Aus dem Gesetz ist nicht konkret erkennbar, welche Übertragungen dafür notwendig sind und auf welche Art und Weise diese rechtssicher gestaltet werden können. Denn mangels tatsächlichem Formwechselbeschluss fehlt der Anknüpfungspunkt; dennoch ist eine Übertragung in einem Akt mit der Option sicherzustellen, die lediglich eines Antrags bedarf. Ohne Übertragung findet mangels möglichem Sonderbetriebsvermögen bei der fiktiven Kapitalgesellschaft eine Entnahme ins Privatvermögen unter Aufdeckung stiller Reserven statt.

Verluste bei beschränkter Haftung i.S.d. § 15a EStG und gewerbesteuerliche Verlustvorträge gehen entsprechend unter. Im Vergleich zum tatsächlichen Formwechsel können aber die Kosten für den notariell beurkundeten formwechselnden Umwandlungsbeschluss gespart werden.

Als Zeitpunkt des Formwechsels gilt das Ende des Wirtschaftsjahres, welches dem „Optionsjahr“ unmittelbar vorangeht; die Möglichkeit einer Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung ist nicht vorgesehen.

Das steuerbilanzielle Eigenkapital der Personengesellschaft wird als steuerliches Einlagekonto der Kapitalgesellschaft erfasst. Insoweit sind vor einer Option die individuelle Situation der Gesellschafterkonten genau zu prüfen; jeder Gesellschafter muss über einen positiven Kapitalkontenbestand verfügen. Zudem sind die steuerlichen Folgen beim Übergang sowie in der nachfolgenden Zeit zutreffend abzuschätzen. Nach Optionsausübung ist dann nur die Ausschüttung thesaurierter Altgewinne möglich. Dabei ist auch die Ausschüttungs- bzw. Verwendungsreihenfolge zu beachten, wonach Neugewinne als vorrangig ausgeschüttet gelten. Etwaige Entnahmen durch die Gesellschafter sollten daher zeitlich genauestens geplant und ggf. vor Optionsausübung vollzogen werden.

Eine zeitliche Bindungsfrist für die Optionsausübung ist nicht vorgesehen. Ob nach der Option wie bei einem tatsächlichen Formwechsel auch eine siebenjährige Sperrfrist greift, ist nicht explizit geregelt. In strikter entsprechender Anwendung der für den Formwechsel einschlägigen Vorschriften wird dies wohl zu bejahen sein. Zudem führt die Option – wie bei einer echten Umwandlung – in entsprechenden Fällen auch zu einer Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrages nach § 34a EStG.

Der Gewinn einer optierenden Gesellschaft ist unabhängig davon, ob handels- und gesellschaftsrechtlich eine Buchführungspflicht besteht, stets durch Bestandsvergleich zu ermitteln. Eventuell bedarf es also eines Übergangs von der Einnahmenüberschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich mit all seinen Folgen.

**Hinweise:** In Bezug auf Konzernverbände stellt sich die praxisrelevante Frage, ob die optierende Personengesellschaft die Stellung einer Organgesellschaft im Rahmen eines ertragsteuerlichen Organschaftsverhältnisses einnehmen kann.

Eine im internationalen Kontext bedeutende Fragestellung ist zudem die nach den praktischen Auswirkungen der Optionsausübung auf die DBA-Berechtigung der optierenden Gesellschaft, ob also die optierende Gesellschaft für Zwecke des jeweiligen DBA als Kapital- oder doch (noch) als Personengesellschaft qualifiziert wird.

Es bleibt abzuwarten, ob diese Ungereimtheiten durch ein BMF-Schreiben geklärt werden.

### 4. RECHTSFOLGEN AUF EBENE DES GESELLSCHAFTERS

Mit dem Antrag werden die Gesellschafter der Antragstellerin wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt. Die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft gilt also als Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Bei Ausübung der Option ergeben sich auf Gesellschafterebene die entsprechenden Rechtsfolgen.

So werden z. B.

- ▶ Einnahmen, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit Anwendung des Lohnsteuerabzugs,
- ▶ durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen oder Einnahmen aus der Hingabe von Darlehen zu Kapitaleinkünften mit etwaigem Kapitalertragsteuerabzug und
- ▶ Einnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Die Grundsätze einer Betriebsaufspaltung oder von verdeckten Gewinnausschüttungen bei überhöhten Vergütungen sind allerdings auch bei optierenden Gesellschaften vorrangig anzuwenden.

Wie bei einer Körperschaft soll auch den optierenden Gesellschaften die steuerlich anzuerkennende Thesaurierung von Gewinnen ermöglicht werden. Daher gelten Gewinnanteile lt. Handelsbilanz, die noch nicht entnommen wurden und deren Auszahlung nicht verlangt werden kann, nicht als ausgeschüttet. Sie unterliegen somit noch nicht der Kapitalertragsteuer und gelten auch noch nicht als dem Gesellschafter nach § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen. Diese Folge tritt aber nur ein, wenn der Gesellschaftsvertrag entsprechend angepasst wird. Die in der Praxis am häufigsten verwendeten Vertragsregelungen in KG-Gesellschaftsverträgen führen zu einer vollständigen Sofortausschüttung ohne jegliche Thesaurierung.

## 5. RÜCKOPTION ZUR BESTEUERUNG NACH PERSONENGESELLSCHAFTSGRUNDSÄTZEN

Die optierende Gesellschaft hat die Möglichkeit, zur Besteuerung als Personengesellschaft zurückzukehren, sog. Rückoption. Zeitlich muss der Antrag gleichermaßen einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres (elektronisch) gestellt werden, ab dem die Besteuerung wieder nach den Personengesellschaftsgrundsätzen erfolgen soll. Die Rückoption gilt ebenfalls als Formwechsel i.S.d. Umwandlungssteuergesetzes; eine steuerliche Rückwirkung ist auch hier nicht vorgesehen.

Da der mit der Rückoption verbundene Formwechsel von der Finanzverwaltung wie eine Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft behandelt wird, kann die Finanzverwaltung darin einen Verstoß gegen die mit Inanspruchnahme der ursprünglichen Option grundsätzlich wohl ausgelöste Sperrfrist sehen. Somit ist die Rückoption erst nach sieben Jahren unschädlich für die ursprüngliche Option. Zudem führt die Rückoption im Ergebnis zur Ausschüttungsbesteuerung der zwischenzeitlich thesaurierten Gewinne.

Die Folgen der Rückoption treten auch ohne Antrag ein, wenn die Voraussetzungen der ursprünglichen Option entfallen; dies kann insbesondere der Fall sein, wenn sich die Personenhandelsgesellschaft in eine GbR umwandelt oder im Geschäftsleitungsstaat keine Körperschaftsteuerpflicht mehr besteht. Insoweit sind also auch ausländische Entwicklungen zu berücksichtigen.

Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus der optierenden Gesellschaft aus, ist zu unterscheiden: Im Fall einer Körperschaft als letztem verbleibenden Gesellschafter wird sie auf diese umgewandelt; anderenfalls erfolgt eine Liquidation der Gesellschaft.

## 6. GEWERBESTEUER

§ 2 Abs. 8 GewStG n.F. erstreckt die Rechtsfolgen der Option auf die Gewerbesteuer. Auch insofern sind die optierende Gesellschaft als Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln.

Mit Ausübung der Option ist mitunter eine mögliche Senkung der Gewerbesteuer verbunden, da die bei der Besteuerung von Personengesellschaften zu berücksichtigenden Sonderbetriebseinnahmen aus an die Gesellschafter gezahltem Arbeitslohn, Miet- oder Darlehenszins abzugsfähig sind. Allerdings ist auch zu beachten, dass der ausschließlich Personengesellschaften zu gewährende Freibetrag von EUR 24.500 wegfällt.

## 7. GRUNDERWERBSTEUER

Grundsätzlich gilt, dass bei einer Übertragung von Grundstücken aus dem Eigentum eines Gesellschafters bzw. mehrerer Gesellschafter einer Personengesellschaft auf die Gesamthand die Grunderwerbsteuer in der Höhe nicht erhoben wird, in der der bzw. die Überträger am Kapital der Gesamthand beteiligt ist bzw. sind; eine Reduzierung des Kapitalanteils innerhalb von fünf, ab dem 1. Juli 2021 innerhalb von zehn Jahren, führt zur entsprechenden Nachversteuerung.

Die Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung gilt nach einer erst spät im Gesetzgebungsverfahren aufgenommenen Gesetzesänderung in § 5 Abs. 3 GrEStG als Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand, wenn die Option innerhalb der Fünf- bzw. Zehnjahresfrist ausgeübt und wirksam wird. Wird also vor bzw. nach der Optionsausübung innerhalb der genannten Sperrfristen Grundvermögen auf die bzw. von der Gesamthand übertragen, kann dies einen Grunderwerbsteuerlichen Tatbestand auslösen. Insbesondere Mitunternehmernschaften, bei denen Grundstücke zum Betriebs- oder auch zum funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögen gehören, sollten die Inanspruchnahme der Option zur Körperschaftsbesteuerung daher genauestens abwägen.

## 8. SONSTIGES

Neben der Einführung einer Option zur Körperschaftsbesteuerung enthält das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts den Wegfall des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungskursschwankungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen, die Einführung der sog. Einlagelösung bei organschaftlichen Mehr- oder Minderabführungen sowie Regelungen zur Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts für Körperschaften.

Die zuvor diskutierte Reform der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG wird nicht umgesetzt. Für nicht optierende Personengesellschaften sind insoweit keine Erleichterungen absehbar.

## 9. UNTERSTÜTZUNG DURCH BDO

Ist die Optionsausübung für Sie von Vorteil?

Derzeit sind zwar noch viele Fragen zur Anwendung der Option auf Körperschaftsbesteuerung offen; ein umfassend klärendes BMF-Schreiben liegt ebenfalls noch nicht vor. Wir unterstützen Sie in der Vorbereitungsphase dennoch jederzeit gern dabei, die mit dem Optionsmodell verbundenen Auswirkungen gemeinsam mit Ihnen zu klären. Dazu führen wir gegenüberstellende Berechnungen durch; die Gewinn-/Verlustsituation Ihres derzeit in der Rechtsform einer Personenhandels- bzw. Partnerschaftsgesellschaft geführten Unternehmens fließt dabei genauso in die Überlegungen ein wie die individuellen Einkommensteuersätze der beteiligten Gesellschafter. Eine vorherige enge Abstimmung mit der Finanzverwaltung - ggf. mit Einholung einer verbindlichen Auskunft - dürfte vielfach unumgänglich sein.

Wir begleiten Sie auch gern bei der Umsetzung der Optionsausübung und unterstützen Sie bei den erforderlichen Anträgen sowie den abzugebenden Steuererklärungen im Jahr vor der Option, für das erste Jahr der Option und Folgejahre.