

„Tick the box“ für Personenhandelsgesellschaften – eine tolle Idee?

27. May 2021

Die Bundesregierung hat am 19. April 2021 den Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (> „KöMoG“) vorgelegt. Kern dieses KöMoG ist die Einführung einer Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften. Das im Kern bereits seit längerem in den USA angewendete „tick the box“-Prinzip stellt für das deutsche Körperschaftsteuerrecht geradezu eine Revolution dar.



Was bedeutet „tick the box“?

Die begünstigten Gesellschaften können sich nach dem Gesetzentwurf künftig freiwillig dafür entscheiden, wie eine Körperschaft besteuert zu werden. Hierfür wird ein neuer § 1a in das Körperschaftsteuergesetz (KStG) eingeführt. Neben der ertragsteuerlichen würde dann auch eine verfahrensrechtliche Gleichstellung mit einer Körperschaft erfolgen.

Der persönliche Anwendungsbereich erfasst Personenhandelsgesellschaften (also nach aktueller Rechtslage nicht die Gesellschaft bürgerlichen Rechts) und Partnerschaftsgesellschaften. Ausgeübt wird die Option („tick the box“) zur Körperschaftsteuer durch unwiderruflichen Antrag, der an das Finanzamt zu richten ist, das für die

gesonderte und einheitliche Feststellung zuständig ist. Dieser Antrag ist vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem die Besteuerung nach dem KStG erfolgen soll. Interessant ist, dass gem. § 1a Satz 1 HS 2 KStG-E i.V.m. § 217 Abs. 1 UmwG für eine erfolgreiche Antragstellung ein Gesellschafterbeschluss mit einer Mehrheit von mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen gefordert wird.

Warum sollte man überhaupt optieren?

Bei der (Ertrag-)Besteuerung von Personenhandelsgesellschaften kommt weitgehend das Transparenzprinzip zur Anwendung. Das bedeutet, dass die Personenhandelsgesellschaft nicht selbst Besteuerungssubjekt ist, sondern nur „Zurechnungsmasse“ für ihre Gesellschafter, auf deren Ebene eine Belastung mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer erfolgt. Die Einkünfte werden auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft einheitlich und gesondert festgestellt und sodann auf die einzelnen Gesellschafter verteilt. Lediglich bei der Gewerbe- und der Umsatzsteuer ist die Personenhandelsgesellschaft selbst Steuersubjekt.

Demgegenüber gilt bei Körperschaften das Trennungsprinzip. Unter anderem hierzu lässt sich mit der dargestellten „tick the box“-Option künftig freiwillig wechseln. Die reale Gesamtsteuerbelastung ist bei Körperschaften häufig signifikant niedriger als bei Personenhandelsgesellschaften. Unabhängig davon, ob eine Ausschüttung an die Gesellschafter erfolgt, beträgt die Gesamtsteuerlast bei Personenhandelsgesellschaften bis zu 47%. Bei Körperschaften liegt diese Belastung im Fall einer Thesaurierung der Gewinne bei rund 30 % und bei Ausschüttung der Gewinne bei etwa 48%. Insbesondere im Thesaurierungsfalle ist die Personenhandelsgesellschaft also klar benachteiligt. Daran konnte auch die vor etwa 13 Jahren eingeführte Thesaurierungsbegünstigungsmöglichkeit in § 34a EStG nicht substantiell etwas ändern. Erfahrungen aus der Praxis zeigen daher auch, dass diese Möglichkeit (die eine Antragstellung voraussetzt) nur sporadisch genutzt wird.

Auch die weitgehende Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen und Beteiligungserträgen bei Beteiligung an anderen Körperschaften lässt eine Option im Einzelfall durchaus attraktiv erscheinen.

Wird künftig zur Körperschaftsteuer optiert, kommen sodann alle Regelungen des EStG, des KStG, des UmwStG oder auch des AStG zur Anwendung, die für Körperschaften gelten, sofern es im Einzelfall nicht zu Unvereinbarkeiten des Personenhandelsgesellschafts- und des Körperschaftsteuerrechts kommt (so haben Personenhandelsgesellschaften z.B. kein steuerliches Einlagekonto i.S.v. § 27 KStG). Auch die Gesellschafter werden steuerlich – nicht zivilrechtlich – künftig wie solche einer Körperschaft (d.h. nicht persönlich haftende Gesellschafter) behandelt, d.h. es kann insbesondere zu verdeckten Einlagen oder verdeckten Gewinnausschüttungen kommen. Eine möglicherweise begründete zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter für die von der Personenhandelsgesellschaft aufgrund der Option geschuldete Körperschaft- und Gewerbesteuer bleibt ebenfalls unberührt. Auch eine persönliche Haftung der Gesellschafter für Gesellschaftsverbindlichkeiten nach § 128 HGB bleibt vollumfänglich bestehen – die Option zur Körperschaftsteuer hat keinerlei zivilrechtliche Auswirkungen.

Vorteilhaft kann auch sein, dass nach Ausübung der Option Leistungen zwischen Gesellschafter und Personenhandelsgesellschaft keine Sondervergütungen mehr darstellen, sondern bei der Gesellschaft zu Betriebsausgaben und beim Gesellschafter zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen etc. führen. Schüttet die Personenhandelsgesellschaft Gewinne an ihre Gesellschafter aus, werden diese bei ihm erst dann als Einkünfte aus Kapitalvermögen (und nicht mehr als solche aus Gewerbebetrieb) besteuert, wenn die Gewinnanteile auch tatsächlich entnommen werden oder der Gesellschafter jedenfalls ihre Auszahlung verlangen kann.

Zivilrechtlich ist die Option zur Körperschaftsteuer als fiktiver Formwechsel einzuordnen. Wurden in der Vergangenheit Gewinne thesauriert, führt dieser fiktive Formwechsel zu einer Nachversteuerung.

Kommt man auch wieder aus der Nummer raus?

Das ist grundsätzlich möglich. Eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft, die zur Körperschaftsteuer optiert hat, kann vor Beginn eines jeden Wirtschaftsjahres eine Rückoption beantragen. Die Rückoption gilt ihrerseits als fiktiver Formwechsel.

Die Rückoption wird ferner dann unterstellt, wenn die Personenhandelsgesellschaft wegen des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters zivilrechtlich beendet wird. Einzelunternehmer können weiterhin nicht zur Körperschaftsteuer optieren.

Ab wann gelten die Änderungen?

Das KöMoG hat das Gesetzgebungsverfahren noch nicht vollständig durchlaufen. Am 22. April 2021 fand die erste Lesung im Bundestag statt. Der Bundesrat hat am 7. Mai 2021 recht deutliche Kritik am Gesetzentwurf geäußert (siehe [► hier](#)), so dass davon auszugehen ist, dass es noch die eine oder andere Änderung geben wird. An der Einführung des Optionsmodells als solches dürfte jedoch nicht mehr zu rütteln sein. Diese Möglichkeit dürfte dann erstmals für den Veranlagungszeitraum 2022 bestehen.

Was könnte noch wichtig werden?

Nachteile können Gesellschaftern von Personenhandelsgesellschaften, die zur Körperschaftsteuer optiert haben, im Wegzugsfalle entstehen. Verlegt ein Gesellschafter (natürliche Person), der innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt war, seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt von Deutschland ins Ausland und verliert hierdurch seine (insgesamt mindestens zehn Jahre bestandene) unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland, unterstellt das Außensteuergesetz eine Veräußerung der von ihm gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteile und unterwirft einen fiktiven Veräußerungsgewinn (Differenz zwischen gemeinem Wert der Anteile im Wegzugszeitpunkt und Anschaffungskosten) der Besteuerung.

Ein probates Mittel zur Vermeidung dieser Wegzugsbesteuerung ist die vorherige Übertragung der Kapitalgesellschaftsanteile an eine Personenhandelsgesellschaft, an der der wegziehende Gesellschafter sodann beteiligt wird (z.B. GmbH & Co. KG). Im Wegzugsfalle könnte dann allenfalls die Veräußerung von Personengesellschaftsanteilen fingiert werden, da die Kapitalgesellschaftsanteile nunmehr von einer Personengesellschaft gehalten werden. Die Wegzugsbesteuerung erfasst aber keine Anteile an Personengesellschaften.

Etwas anderes wird künftig gelten, wenn es sich hierbei um eine Personengesellschaft handelt, die zur Körperschaftsteuer optiert hat. In dem Fall dürfte es zur Wegzugsbesteuerung kommen.

Worauf kommt es also an?

Der Ausübung der Körperschaftsteueroption hat eine eingehende Risikoanalyse und Beratung vorauszugehen. In jedem Fall empfiehlt sich ein individueller Steuerbelastungsvergleich. Im Ergebnis wird anzunehmen sein, dass die Optionsmöglichkeit für kleinere und mittlere Unternehmen unattraktiv sein dürfte; dies gilt umso mehr, als sich die Optionseffekte in verschiedener Weise bei den einzelnen Gesellschaftern auswirken.

Überlegenswert dürfte die Optionsmöglichkeit aber für größere Personenhandelsgesellschaften sowie für Neugründungen sein. Dabei darf jedoch nicht verschwiegen werden, dass der Gestaltungsaufwand bei einem Auseinanderfallen von zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Betrachtungsweise ein- und derselben Gesellschaft nicht zu unterschätzen sein wird.

AUTHORS



Dr Marcel Kregel, tax advisor

📍 Office Düsseldorf

📞 +49 211 600500-454

✉️ marcel.kregel@kapellmann.de