

Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) – erste Informationen zum neuen Optionsmodell

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 25.6.2021 das neue KöMoG (Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts) verabschiedet. Das Herzstück des Gesetzes ist das neue Optionsmodell, nach dem Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften auf Antrag wie Körperschaften besteuert werden können. Dieses Optionsmodell wird in der Beratungspraxis noch für viel Furore sorgen. Hier schon mal die ersten Eckdaten zu dieser Neuregelung.

Antrag auf steuerliche Behandlung wie eine Personengesellschaft

Die Option zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft ist im neuen [§ 1a KStG](#) zu finden. Optierende Gesellschaften im Sinn von [§ 1a KStG](#) werden in [§ 1 KStG](#) in die Aufzählung unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften aufgenommen.

Beachten Sie | Das Optionsmodell kommt nur für unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften – also für Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland – in Betracht. Für beschränkt körperschaftsteuerliche Unternehmen ist das neue Optionsmodell nicht anzuwenden.

Welche Gesellschaften profitieren von dem Optionsmodell?

Nach dem Wortlaut des neuen [§ 1a KStG](#) profitieren von diesem neuen Optionsmodell nur Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften. Diese Einschränkung wird von Verbänden kritisiert. Denn die Mehrzahl der in Deutschland ansässigen Unternehmer übt ihre Geschäfte als Einzelunternehmer aus. Und diese sind vom Optionsmodell ausgeschlossen.

PRAXISTIPP | Einzelunternehmern steht nach wie vor nur der Antrag auf Thesaurierungsbesteuerung nach [§ 34a EStG](#) mit einem fixen Einkommensteuersatz von 28,25 % für nicht entnommene Gewinne offen. Die Strafversteuerung später doch entnommener Gewinne mit einem Steuersatz von 25 % wurde unverändert beibehalten.

Wann muss der Antrag für das Optionsmodell gestellt werden?

Der unwiderrufliche Antrag für eine Personenhandelsgesellschaft oder einer Partnerschaftsgesellschaft, dass sie für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft behandelt wird, muss spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs gestellt werden, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll ([§ 1a](#) Abs. 1 Satz 2 EStG).

Diese Neuregelung ist bereits für nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre anwendbar (§ [34](#) Abs. 1a KStG). Das bedeutet, dass der Antrag auf Anwendung des Optionsmodells für 2022 noch dieses Jahr zu stellen ist, wenn kein abweichendes Wirtschaftsjahr vorliegt.

Beachten Sie | Der Antrag ist grundsätzlich bei dem Feststellungsfinanzamt zu stellen.

PRAXISTIPP | Da die Option zur Körperschaftsteuer nach [§ 1a KStG](#) mit einem Formwechsel nach [§ 190 UmwG](#) vergleichbar ist, erfordert sie zusätzlich einen Beschluss der Gesellschafter nach [§ 217 UmwStG](#).

Welche Steuerarten betrifft das Optionsmodell?

Die Ausübung der Option nach [§ 1a KStG](#) hat nur Auswirkung auf die Ertragsteuern, also auf die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer (§ [2](#) Abs. 8 GewStG i. V. m. § [2](#) Abs. 2 Satz 1 GewStG) und auf den Solidaritätszuschlag. Bei der Umsatzsteuer, bei der Schenkung- oder Erbschaftsteuer sowie bei der Grunderwerbsteuer ändert sich durch die Beantragung der Option dagegen nichts.

Was bedeutet die Fiktion eines Formwechsels?

Nach [§ 1a](#) Abs. 2 Satz 1 KStG gilt der Übergang einer Personenhandelsgesellschaft oder einer Partnerschaftsgesellschaft zur Körperschaftbesteuerung als Formwechsel. In [§ 25 Satz 1 UmwStG](#) findet sich ein Verweis auf die [§§ 20 bis 23 UmwStG](#). Das bedeutet, dass sich durch das Optionsmodell ertragsteuerlich dieselben Folgewirkungen einstellen wie bei einem echten Formwechsel ([§ 190 UmwG](#)).

Ausnahme: Eine Rückwirkung der fiktiven Umwandlung, die bei „normalen“ Umwandlungen nach [§ 25 Satz 2 UmwStG](#) zulässig ist, ist beim Optionsmodell nicht vorgesehen (§ [1a](#) Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 KStG).

Beim fiktiven Formwechsel ist die Einbringung des gesamten Mitunternehmeranteils einschließlich funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen notwendig ([§ 25 Satz 1 UmwStG](#) i. V. m. § [20](#) Abs. 1 UmwStG). Vor Beantragung des Optionsmodells nach [§ 1a](#) Abs. 1 KStG muss also eine Zusammenstellung bzw. Analyse aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen erfolgen.

Nach [§ 20](#) Abs. 2 Satz 1 UmwStG müssten an sich bei dem fiktiven Formwechsel die stillen Reserven aufgedeckt werden, weil der gemeine Wert der übergebenen Wirtschaftsgüter anzusetzen wäre. Das kann jedoch durch einen Antrag nach [§ 20](#) Abs. 2 Satz 2 UmwStG verhindert werden. Wird die Fortführung der Buchwerte beantragt, gilt eine siebenjährige Sperrfrist nach [§ 22](#) Abs. 1 UmwStG. In diesem

Zeitraum können die Gesellschafter aus steuerlichen Gründen nicht frei über ihre Anteile verfügen.

PRAXISTIPP | Beim neuen Optionsmodell sind also folgende beiden Antragstellungen notwendig: Antrag 1: Antrag auf Anwendung des Optionsmodells (nach § [1a](#) Abs. 1 KStG); Antrag 2: Antrag auf Fortführung der Buchwerte im Rahmen des fiktiven Formwechsels (nach § [20](#) Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

Im Rahmen der Planung zur Ausübung des Optionsmodells sollte überprüft werden, ob ein Antrag auf Buchwertfortführung überhaupt möglich ist. Das wäre beispielsweise nicht der Fall, wenn das Eigenkapital eines Mitunternehmers negativ wäre (§ [20](#) Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG).

Steuerliche Nachteile des fiktiven Formwechsels

Im Vorfeld der Antragstellung zum Optionsmodell sollten auch die steuerlichen Nachteile berücksichtigt werden, die ein fiktiver Formwechsel nach sich ziehen würde. Zu nennen sind vor allem die folgenden drei Nachteile:

- **Nachteil 1:** Es müssen die stillen Reserven der übergehenden Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden, weil die Voraussetzungen zur Buchwertfortführung nicht gegeben sind.
- **Nachteil 2:** Bei der optierenden Gesellschaft gehen vorhandene gewerbesteuerliche Verlustvorträge steuerlich unter. Diese Verluste dürfen nicht weitergeführt werden (§ [23](#) Abs. 5 UmwStG).
- **Nachteil 3:** Bei Beantragung der Buchwertfortführung dürfen die Anteile während einer siebenjährigen Sperrfrist nicht veräußert werden. Bei einer Veräußerung in diesem Zeitraum wird die Einbringung so behandelt, als wäre sie zum gemeinen Wert durchgeführt worden.

MERKE | So verlockend die neue Option zur Körperschaft für Mitunternehmer an Personenhandelsgesellschaften oder Partnerschaftsgesellschaften, die ihre Gewinne mit dem Höchststeuersatz versteuern müssen, auch klingen mag, im Vorfeld der Ausübung der Option sind zahlreiche steuerliche Vor- und Nachteile gegeneinander abzuwägen.

Rückoption zur Besteuerung als Personengesellschaft

Wird der Antrag auf Anwendung des Optionsmodells gestellt, ist dieser unwiderruflich. Diese Unwiderruflichkeit bezieht sich jedoch nur auf das Wirtschaftsjahr, für das optiert wurde. Die optierende Gesellschaft ist nicht dauerhaft an diese Option gebunden. Ein

Weg in die transparente Besteuerung der Personengesellschaft ist durch eine Rückoption möglich (§ [1a](#) Abs. 4 Satz 1 KStG).

- **Leser-Service**

In diesem Praxisbeitrag wurden nur die Basics des Optionsmodells vorgestellt. Es wird sicherlich noch eines ausführlichen BMF-Schreibens bedürfen, um alle Zweifelsfragen in der Praxis ausräumen zu können.

QUELLE: [AUSGABE 09 / 2021](#) | SEITE 585 | ID 47540524