

Masterarbeit
im Masterstudiengang
Advanced Management
an der Hochschule für angewandte Wissenschaften Neu-Ulm

**Option zur Körperschaftsbesteuerung
für Personengesellschaften nach § 1a KStG**

Erstkorrektor: Prof. Dr. S. Weber

Verfasser: Lisa Maria Schiebel (Matrikel-Nummer: 234738)

Thema erhalten: 02.05.2022

Arbeit abgegeben: 27.10.2022

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	I
Abbildungsverzeichnis	II
1. Hinführung zum Thema Option zur Körperschaftsbesteuerung.....	1
1.1 Einführung, Bedeutung und Motiv des Optionsrechts	1
1.2 Aufbau, Forschungsfragen und Zielsetzung der Arbeit	3
1.3 Vorstellung des Beispiels.....	4
2. Grundlagenwissen zu den Rechtsformen.....	5
2.1 Überblick, Einordnung und Wahl der Rechtsform.....	5
2.2 Personengesellschaft versus Kapitalgesellschaft.....	6
2.2.1 Gesellschaftsrechtliche Merkmale	6
2.2.2 Ertragsbesteuerung	7
2.3 Belastungsvergleich der Ertragsbesteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften am Beispiel	11
3. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG.....	13
3.1 Bedeutung und Anwendung.....	13
3.2 Steuerlicher Belastungsvergleich am Beispiel.....	14
4. Modell des Optionsrechts nach § 1a KStG.....	15
4.1 Voraussetzungen und Ausübung	15
4.2 Steuerliche Folgen.....	17
4.2.1 auf Gesellschaftsebene	17
4.2.2 auf Gesellschafterebene.....	22
4.2.3 Laufende Ertragsteuerbelastung vor und nach Optionsausübung.....	26
4.3 Optionsbeendigung.....	27
4.4 Stolperfallen der Option	28
4.5 Auswirkung auf andere Steuerarten.....	36
4.6 Vergleich zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG	38
5. Steuerlicher Belastungsvergleich am Beispiel.....	39
5.1 ohne Ausübung der Option nach § 1a KStG	39
5.2 mit Ausübung der Option nach § 1a KStG	39
5.3 mit Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG	40
6. Darstellung internationaler Aspekte	41
7. Resümee	45
Literaturverzeichnis.....	III
Ehrenwörtliche Erklärung.....	VI

Abkürzungsverzeichnis

AStG	Außensteuergesetz
BA	Betriebsausgabe(n)
BE	Betriebseinnahme(n)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
BStBl	Bundessteuerblatt
BV	Betriebsvermögen(s)
BW	Buchwert
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Dok.-Nr.	Dokumentennummer
DStR	Deutsches Steuerrecht
ebd.	ebenda
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
Erg.-Bil.	Ergänzungsbilanz(en)
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alii (übersetzt: und andere)
EU	Europäische Union
EÜR	Einnahmenüberschussrechnung
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GL	Geschäftsleitung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GW	Gemeiner Wert
HS	Halbsatz
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
KapESt	Kapitalertragsteuer
Kap.Ges.	Kapitalgesellschaft(en)
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
KöMoG	Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
nat.	natürliche(n)
OECD-MA	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung-Musterabkommen
o.V.	ohne Verfasser
Pers.Ges.	Personengesellschaft(en)
PV	Privatvermögen(s)
rd.	rund
Rn.	Randnummer
So-	Sonder-
SolZ	Solidaritätszuschlag
StB	Steuerberater
T	Tausend
TEV	Teileinkünfteverfahren
u.a.	unter anderem
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwR	Umwandlungsrecht
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
vgl.	vergleiche
Z	Zeit
zit.	zitiert

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Zeitablauf der Einführung des Optionsrechts.....	1
Abbildung 2: Verteilung der Unternehmen in Deutschland nach Unternehmensgröße ..	2
Abbildung 3: Aufbau des Hauptteils	3
Abbildung 4: Rechtsformen der Pers.- und Kap.Ges.....	5
Abbildung 5: Entscheidungskriterien zur Rechtsformwahl.....	5
Abbildung 6: Gegenüberstellung gesellschaftsrechtlicher Merkmale.....	6
Abbildung 7: Grafische Darstellung der Besteuerungsprinzipien.....	7
Abbildung 8: Zweistufige Gewinnermittlung	8
Abbildung 9: Besteuerung Gewinnausschüttung einer Kap.Ges. nach Gesellschafter ..	9
Abbildung 10: Gegenüberstellung steuerrechtlicher Unterschiede	10
Abbildung 11: Steuerbelastungsvergleich der Pers.- und Kap.Ges.	11
Abbildung 12: Steuerbelastungsvergleich unter Berücksichtigung von Tätigkeitsvergütungen.....	12
Abbildung 13: Steuerbelastungsvergleich mit der Thesaurierungsbegünstigung.....	14
Abbildung 14: Weitere Folgen auf Gesellschaftsebene	21
Abbildung 15: Leistungsvergütungen an Gesellschafter.....	23
Abbildung 16: Ertragsbesteuerung vor und nach Optionsausübung.....	26
Abbildung 17: Steuerrechtliche „Options-Stolperfallen“	28
Abbildung 18: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens	29
Abbildung 19: Sperrfristenüberblick	34
Abbildung 20: Vergleich der Thesaurierungsbegünstigung mit dem Optionsmodell	38
Abbildung 21: Überblick über die geltenden OECD-MA Bestimmungen.....	42
Abbildung 22: Gesamtübersicht der Option zur Körperschaftsbesteuerung	48

1. Hinführung zum Thema Option zur Körperschaftsbesteuerung

1.1 Einführung, Bedeutung und Motiv des Optionsrechts

Das Optionsrecht für Pers.Ges. wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts eingeführt und ist ab dem 01.01.2022 rechtskräftig. Das Optionsrecht ist im § 1a KStG geregelt.¹ Nachfolgende Grafik stellt die zeitliche Abfolge der **Einführung** des Optionsrechts anschaulich dar.

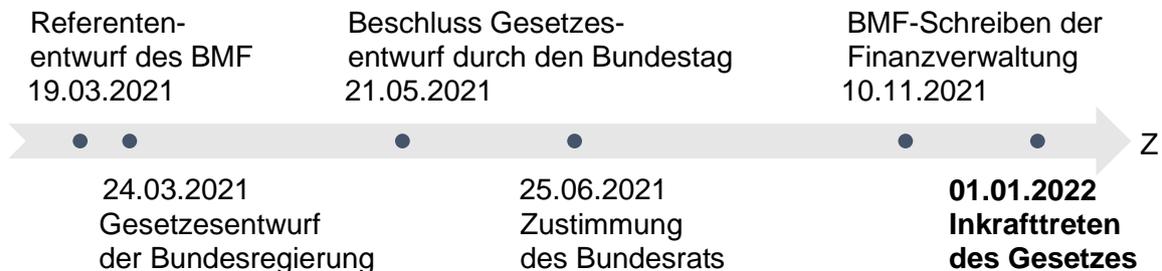


Abbildung 1: Zeitablauf der Einführung des Optionsrechts²

Das BMF-Schreiben ist hier mit aufgeführt, da es die Sichtweise der Finanzverwaltung zur Auslegung der Vorschrift des Optionsrechts darstellt und somit zusätzlich zum Gesetzestext mitentscheidend für die Anwendung ist.

Der **Grundgedanke** dieses Rechts ist, dass Pers.Ges. damit die Möglichkeit erhalten zu optieren, dass sie steuerlich wie eine Kap.Ges. behandelt und somit mit der Körperschaftsteuer belastet werden. Dadurch behält die Pers.Ges. gesellschaftsrechtlich gesehen ihre Rechtsform bei und wird ausschließlich aus ertragsteuerlicher Sicht zu einer Kap.-Ges.. Infolgedessen werden die Gesellschafter der optierenden Pers.Ges. steuerlich als Gesellschafter einer Kap.Ges. angesehen.³

In den USA gibt es bereits seit 1997 das sogenannte „Check-the-Box-Wahlrecht“. Durch das Wahlrecht erlangen Gesellschaften die Möglichkeit, mittels eines Formulars auszuwählen, steuerlich als Pers.- oder Kap.Ges. behandelt zu werden. Demzufolge ist es einer Pers.Ges. in den USA seit langem möglich, für steuerliche Zwecke, als Kap.Ges. qualifiziert zu werden. Dieses Recht verfolgt dieselbe Intention wie die des deutschen Optionsrechts, jedoch im Hinblick auf die Einführung zeitlich gesehen 25 Jahre später.⁴

Nun stellt sich die Frage: **Warum** wurde solch ein optionales Recht nun auch vom deutschen Gesetzgeber eingeführt? Die Gesetzgebung hat sich schon sehr lange mit dem Gedanken, dass Pers.Ges. steuerlich im Vergleich zu Kap.Ges. nicht benachteiligt werden sollen, beschäftigt. Der Begriff „Rechtsformneutralität“ ist somit ein wesentliches Motiv für die Einführung des Optionsrechts. Die Rechtsformneutralität besagt, dass die steuerliche Belastung aufgrund verschiedener Rechtsformen nicht unterschiedlich hoch sein darf.⁵ Um die rechtsformneutrale Besteuerung herzustellen, wurden in der Vergangenheit bereits einige Angleichungsversuche unternommen.⁶ Die Historie beginnt im Jahr

¹ Vgl. Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften

² Vgl. eigene Darstellung in Anlehnung an Rödl & Partner 2021: Per Antrag zur Körperschaftsbesteuerung und Wittlinger 2021: Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

³ Vgl. Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 1

⁴ Vgl. Ettinger/Burki et al. 2021: Wegzugsbesteuerung, Kapitel J US-Steuerrecht, Abs. 2.5

⁵ Vgl. Maßbaum/Sureth-Sloane 2021: Besteuerung und Rechtsformwahl, S. 26 ff.

⁶ Vgl. Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 1

1951, in dem der § 32b EStG eingeführt wurde, der es auf Antrag erlaubte gewerbliche Einkünfte mit Körperschaftssteuer zu belasten. Dieser Paragraf wurde nach zwei Jahren allerdings wieder abgeschafft. Im Jahr 1998 scheiterte die Implementierung einer rechtsformneutralen Unternehmenssteuer. Zwei Jahre später wurde ein Optionsmodell für Pers.Ges. entworfen, welches aber aufgrund der Komplexität abgelehnt wurde. Seit dem Jahr 2001 entlastet der § 35 EStG Pers.Ges., da fortan die zu leistende GewSt auf die ESt angerechnet werden darf. Im Zuge der Unternehmenssteuerreform im Jahr 2008 wurde die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG für Pers.Ges. eingeführt.⁷ So lässt sich erkennen, dass die Idee, die hinter dem Optionsrecht steht, nicht ganz neu ist. Bereits über Jahre wurde versucht die Rechtsformneutralität herzustellen, jedoch ist die Option nach § 1a KStG einer der weitreichendsten Schritte in dieser Angleichung.⁸

Daneben liest man als weiteres Motiv in der Fachliteratur häufig davon, dass mit dem Optionsrecht vor allem der deutsche Mittelstand steuerlich entlastet werden soll. Dabei soll die Verbindung der außersteuerlichen Vorteile der Pers.Ges. mit den ertragsteuerlichen Vorteilen der Kap.Ges. zu mehr Flexibilität und Wettbewerbsfähigkeit des Mittelstands, auch im internationalen Kontext, führen.⁹ Demnach ist es interessant in Zahlen zu analysieren, wie viele Pers.Ges. dem Mittelstand Deutschlands angehören und somit Adressaten des Optionsrechts sind. Folgende Statistik zeigt die Verteilung der Unternehmen nach Unternehmensgröße in Deutschland im Jahr 2020. Insgesamt beläuft sich dabei die Anzahl aller Unternehmen auf rd. 3,03 Millionen. 99,4% dieser Unternehmen, was einer Anzahl von rd. 3,01 Millionen entspricht, gehören den KMUs an. Die KMUs stellen den deutschen Mittelstand dar und umfassen alle Unternehmen, die unter 250 Beschäftigte haben. Daraus lässt sich erkennen, dass der deutsche Mittelstand enorm groß ist. Indessen sind von den 3,03 Millionen Unternehmen in Deutschland rd. 13% in der Rechtsform einer Pers.Ges., weshalb die Zielgruppe der neuen Gesetzesvorschrift, im Verhältnis zum gesamten Mittelstand, überschaubar ist.¹⁰

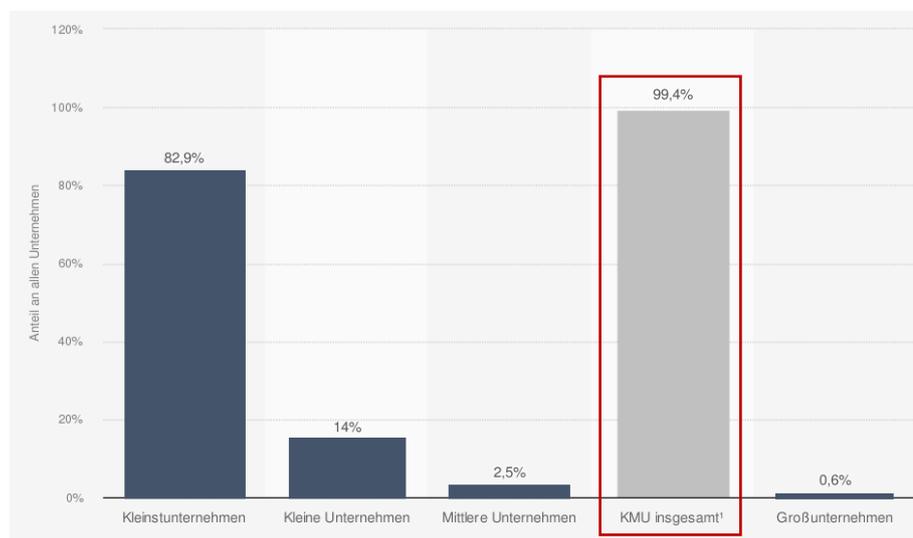


Abbildung 2: Verteilung der Unternehmen in Deutschland nach Unternehmensgröße¹¹

⁷ Vgl. Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftsbesteuerung, Rn. 1, 3

⁸ Vgl. Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 1

⁹ Vgl. o.V. 2021: Optionsmodell würde Mittelstand helfen, S. 1

¹⁰ Vgl. Statistisches Bundesamt 2022: Verteilung der Unternehmen in Deutschland und derselbe 2022: Mittelstand in Deutschland und derselbe 2022: Anzahl der umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen/Steuerpflichtigen in Deutschland im Jahr 2020

¹¹ Statistisches Bundesamt 2020: Verteilung der Unternehmen in Deutschland

1.2 Aufbau, Forschungsfragen und Zielsetzung der Arbeit

In dieser Arbeit wird das Optionsrecht für Pers.Ges. zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG ausgearbeitet. Im Folgenden werden die Forschungsfragen und Ziele vorgestellt, die durch die Arbeit behandelt werden. Im nächsten Kapitel 1.3 wird ein Fallbeispiel dargestellt, anhand welchem das Optionsrecht im Laufe dieser Arbeit für das Jahr 2022 angewendet wird, um die praktische Durchführung zu demonstrieren. So wird die im Verlauf behandelte Theorie, mit Zahlen hinterlegt, greifbar gemacht.

Begonnen wird in Kapitel 2 mit den theoretischen Grundlagen zu den Rechtsformen. Zuerst wird hier ein Überblick über die Zuordnung verschiedener Gesellschaften zu den für diese Arbeit relevanten Rechtsformen geschaffen. Weiter wird die Relevanz und Kriterien der Rechtsformwahl knapp beschrieben. Die Rechtsformen der Pers.- und Kap.-Ges. sind im Hinblick auf das Optionsmodell von besonderer Bedeutsamkeit, weshalb diese genauer zu durchleuchten sind. Sowohl die gesellschaftsrechtlichen Merkmale als auch die Unterschiede in der Besteuerung stellen das Basiswissen für die Behandlung des Optionsrechts dar und werden deshalb im weiteren Verlauf erläutert. Gleichzeitig sollen dadurch die Motive erkennbar werden, die Unternehmen zur Anwendung des Optionsrechts veranlassen. Ein Belastungsvergleich am Fallbeispiel soll den steuerlichen Unterschied erkennbar machen und rundet das Kapitel ab. Im nachfolgenden Kapitel 3 wird die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG behandelt. Dabei soll ersichtlich werden, was hinter der Begünstigung steckt, ob diese von Vorteil ist und auch anhand von Zahlen durch einen steuerlichen Belastungsvergleich am Fallbeispiel veranschaulicht werden. Bis zu diesem Kapitel ist das nötige Theoriewissen geschaffen.

Der Hauptteil der Arbeit umfasst das Kapitel 4, welches das Optionsmodell nach § 1a KStG ausführlich behandelt. Die Unterkapitel sind in der folgenden Übersicht dargestellt.

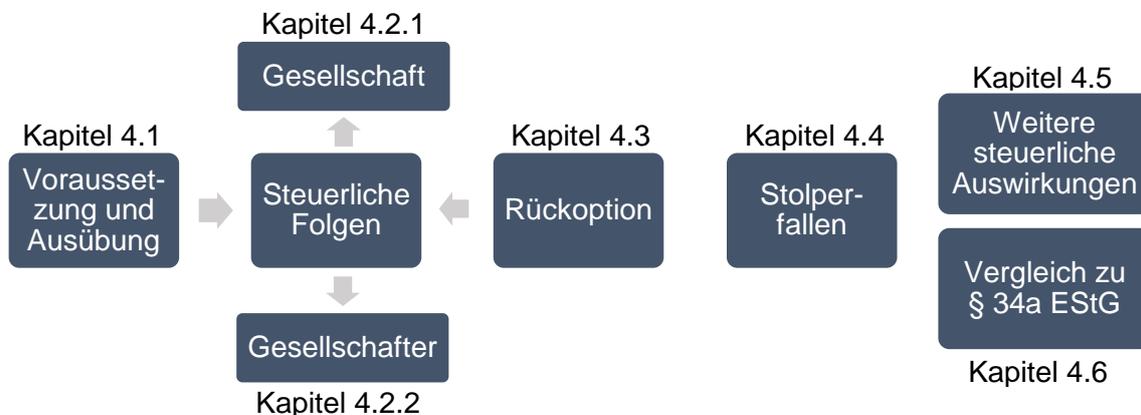


Abbildung 3: Aufbau des Hauptteils¹²

Vervollständigt wird der Hauptteil mit dem Kapitel 5, welches die steuerlichen Auswirkungen ohne Anwendung des Optionsmodells, mit Anwendung des Optionsmodells und mit Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung an dem Fallbeispiel veranschaulicht. Aus diesem Kapitel soll resultieren, welche der Varianten aus steuerlicher Sicht das „attraktivste“ Ergebnis hervorbringt. Zuletzt wird in Kapitel 6 knapp auf den internationalen Kontext des Optionsmodells eingegangen und dessen Besonderheiten dargestellt. Im Schlussteil, dem Resümee in Kapitel 7, erfolgt anhand der gemachten Ausführungen eine kurze Zusammenfassung und Bewertung, ein Ausblick in die Zukunft auf Basis einer kritischen Auseinandersetzung und die Beantwortung der Forschungsfragen.

¹² Eigene Darstellung

Da der Umfang der Arbeit begrenzt ist, sind einige **Eingrenzungen** erforderlich. Die Wirkung der Option beschränkt sich in erster Linie auf die Ertragsteuern, welche die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer umfassen¹³, weshalb schwerpunktmäßig auch nur diese erläutert werden. Weiter werden nur gewerblich tätige Unternehmen betrachtet. Organschaften bleiben außer Ansatz. Im Folgenden wird bei einem Gesellschafter grundsätzlich von einer nat. Person ausgegangen.

Folgende **Forschungsfragen** sollen durch diese Arbeit beantwortet werden:

- Ist ein steuerneutraler Wechsel der Rechtsform durch die Option möglich?
- Wie unterscheidet sich die laufende Besteuerung vor und nach der Option, ergeben sich hierbei wesentliche Vorteile?
- Welche Vorteile und Probleme ergeben sich aus der Ausübung des Optionsrechts?
- Ist das Optionsmodell praxistauglich?
- Sind alle Sachverhalte durch den Gesetzgeber geklärt worden?
- Warum wird anstelle der Option nicht in eine Kapitalgesellschaft formgewechselt?
- Ist die Alternative zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG steuerrechtlich sinnvoller als die Option?
- Wird das angestrebte Ziel des Gesetzgebers durch die Einführung des § 1a KStG erreicht?
- Werden internationale Aktivitäten durch die Option berücksichtigt?

Die **Ziele** dieser Arbeit sind, die Motive zur Ausübung des Optionsmodells und dessen Anwendung zu beschreiben. Daneben sollen sämtliche steuerrechtliche Folgen und Hindernisse aufgezeigt werden, um somit alle Forschungsfragen beantworten zu können. Im nächsten Kapitel wird das Fallbeispiel, welches eigens konstruiert wurde, vorgestellt.

1.3 Vorstellung des Beispiels

Die Gesellschafter Richy Rich (RR) und Carmen Cosmetics (CC), beide mit Wohnsitz in Neu-Ulm, sind zu jeweils 50% an der Master-OHG mit Betriebsstätte in Ulm beteiligt. Die Master-OHG ist gewerblich tätig, ermittelt ihren steuerlichen Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG und erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG. Der ESt-Satz beider Gesellschafter beträgt 45%. Die GuV weist für 2021 einen Gewinn von T€ 100 auf.

Die Bilanz ist zum 31.12.2021 in T€ angegeben und lautet wie folgt:

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2021				Passiva	
	<u>BW</u>	<u>GW</u>		<u>BW</u>	<u>GW</u>	
Vermögenswerte	500	1.100	Eigenkapital RR	200	500	
			Eigenkapital CC	200	500	
			Verbindlichkeiten	100	100	
Summe	<u>500</u>	<u>1.100</u>	Summe	<u>500</u>	<u>1.100</u>	

¹³ Vgl. Wehrheim/Fross 2019: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, S. 20

2. Grundlagenwissen zu den Rechtsformen

2.1 Überblick, Einordnung und Wahl der Rechtsform

Die **Wahl der Rechtsform** ist von hoher Relevanz, da diese dem Unternehmen die wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen vorgibt. Bereits in der Phase der Gründung eines Unternehmens muss die Rechtsformwahl, welche frei getroffen werden kann, vorgenommen werden. Sie kann im Laufe der Jahre durch eine Umwandlung, welche aber eines finanziellen und formalen Aufwandes bedarf, geändert werden.¹⁴

Unternehmen stehen bei der Wahl ihrer Rechtsform eine **Vielzahl an Alternativen** zur Auswahl. Da in dieser Arbeit ausschließlich die Pers.- und Kap.Ges. behandelt werden, sind im nachfolgenden Schaubild die zugehörigen Rechtsformen dieser beiden Gesellschaftstypen, inklusive bestehender Mischformen, dargestellt.

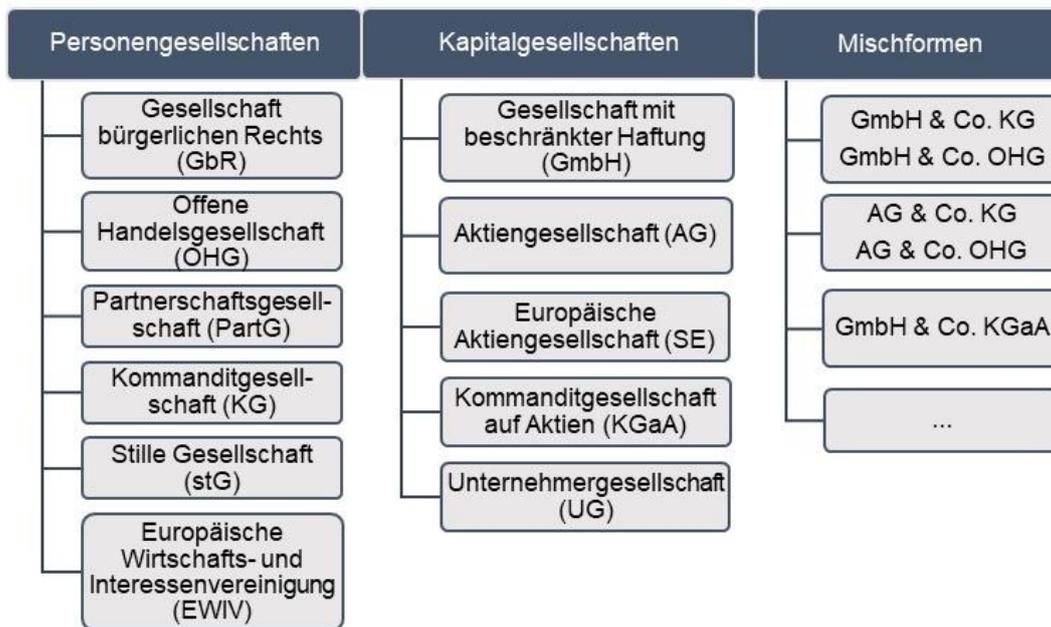


Abbildung 4: Rechtsformen der Pers.- und Kap.Ges.¹⁵

Die **Entscheidung** für eine der Rechtsformen wird von folgenden Faktoren beeinflusst, welche jedoch bei der Wahl individuell gewichtet werden.

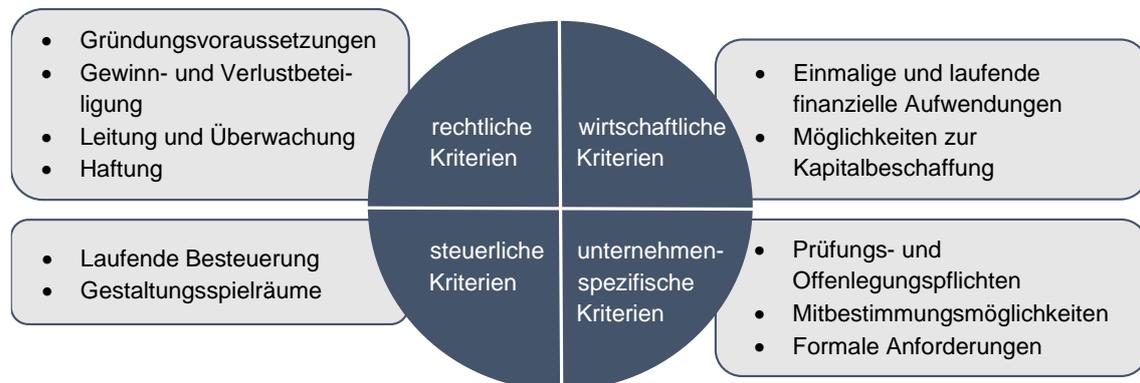


Abbildung 5: Entscheidungskriterien zur Rechtsformwahl¹⁶

¹⁴ Vgl. Maßbaum/Sureth-Sloane 2021: Besteuerung und Rechtsformwahl, S. 4 f.

¹⁵ Vgl. eigene Darstellung in Anlehnung an Weber 2021: Vorlesungsskript Unternehmensbesteuerung, S. 172 und Maßbaum/Sureth-Sloane 2021: Besteuerung und Rechtsformwahl, S. 10

¹⁶ Vgl. eigene Darstellung in Anlehnung an Kahle/Prinz 2020: Beck'sches Handbuch der Personalgesellschaften, § 1, Rn. 54 ff. und Maßbaum/Sureth-Sloane 2021: Besteuerung und Rechtsformwahl, S. 6 ff.

In den folgenden Kapiteln werden einige dieser Faktoren für die Pers.- und Kap.Ges. detaillierter erläutert, sodass daraus deren Unterschiede, sowie Vor- und Nachteile ersichtlich werden.

2.2 Personengesellschaft versus Kapitalgesellschaft

2.2.1 Gesellschaftsrechtliche Merkmale

Nachstehende Tabelle stellt unterschiedliche gesellschaftsrechtliche Merkmale der Pers.- und Kap.Ges. gegenüber, wobei im weiteren Teil der Arbeit die Mischformen aufgrund des Umfangs außer Ansatz bleiben.

Merkmale	Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Art	Natürliche Person;	Juristische Person;
Anzahl der Gründer	Mindestens zwei Personen;	Bereits ab einer Person;
Geschäftsleitung	Selbstorganschaft: Grundsätzlich ist jeder Gesellschafter berechtigt, bei KG: Kommanditist nur durch Geschäftsführungsbefugnis;	Fremdorganschaft: Durch Geschäftsführer (der durch den Gesellschaftsvertrag bestimmt wird) oder durch Vorstand (der durch Aufsichtsrat bestimmt wird), welche nicht Gesellschafter sein müssen;
Haftung	Persönlich und unbeschränkt mit dem Privat- und Gesellschaftsvermögen; Ausnahme: bei KG: Kommanditist beschränkt auf seine Einlage;	Begrenzt auf das Gesellschaftsvermögen;
Gesellschaftsvertrag	Formfrei;	Vorgeschriebene Form, die der notariellen Beurkundung bedarf;
Gründungskapital	Kein Mindestkapital, bei KG: Einlage Kommanditist, Höhe frei wählbar ab € 1;	UG: Stammkapital ab € 1 GmbH: Stammkapital T€ 25 AG: Grundkapital T€ 50;
Gewinn- und Verlustzuweisung	Ergebnis der Gesellschaft erhöht bzw. mindert das Kapitalkonto der Gesellschafter; Entnahmerecht der Gesellschafter;	Ergebnis entsteht auf Ebene der Gesellschaft, kein Entnahmerecht, jedoch Ausschüttungsanspruch, Gesellschafterversammlung entscheidet über Ausschüttungen;
Offenlegungspflicht	Keine Offenlegungspflicht.	Pflicht zur Offenlegung.

Abbildung 6: Gegenüberstellung gesellschaftsrechtlicher Merkmale¹⁷

Hinsichtlich der in dieser Tabelle dargestellten Merkmale ist festzustellen, dass die Pers.Ges. einige bedeutende strukturelle Vorteile gegenüber der Kap.Ges. aufweist. So wird die Führung der Pers.Ges. von den Gesellschaftern selbst übernommen, die Gründung ist einfach, da der Gesellschaftsvertrag an keine Form gebunden ist und es muss kein bestimmtes Kapital vorhanden sein und einbezahlt werden.

¹⁷ Vgl. eigene Darstellung in Anlehnung an Hierl/Huber 2008: Rechtsformen und Rechtsformwahl, § 1 S. 31-62, § 4 S. 85-104, § 7 S. 127-145, § 9 S. 185-193 und Brähler/Krenzin 2020: Umwandlungssteuerrecht, S. 3 f. und Kahle/Prinz 2020: Beck'sches Handbuch der Personalgesellschaften, § 1 Rn. 17 ff., 30 und Heinhold/Hüsing et al. 2015: Besteuerung der Gesellschaften, S. 7

Außerdem ist keine Offenlegung der Bilanz zu tätigen und es besteht ein flexibler Zugriff auf das Gesellschaftsvermögen, um beispielsweise Entnahmen zu tätigen. Einziges Merkmal, das für eine Kap.Ges. spricht ist hier die Haftung.

Zusammenfassend ergeben sich **gesellschaftsrechtliche Vorteile**, welche begründen, weshalb das Optionsmodell für **Pers.Ges.** interessant sein könnte, da diese Vorteile weiterhin bestehen bleiben. So sind im nächsten Punkt die ertragsteuerlichen Unterschiede der beiden Gesellschaftsformen zu untersuchen, um darzulegen, weshalb das Optionsmodell auch aus steuerrechtlicher Sicht für Pers.Ges. sinnvoll sein könnte.

2.2.2 Ertragsbesteuerung

Die steuerrechtliche Behandlung der Pers.- und Kap.Ges. unterscheidet sich erheblich. Die folgende Darstellung dient der Übersicht und wird im Verlauf detailliert thematisiert.



Abbildung 7: Grafische Darstellung der Besteuerungsprinzipien¹⁸

Personengesellschaft

Die Pers.Ges. wird nach dem Transparenzprinzip besteuert. Das bedeutet, dass die Pers.Ges. kein Steuersubjekt darstellt und i.S.d. Transparenzprinzip steuerlich transparent ist. Infolgedessen wird der Gewinn im Entstehungszeitpunkt direkt den Gesellschaftern, den hinter der Pers.Ges. stehenden nat. Personen, zugewiesen. Der Gewinn wird auf Gesellschafterebene mit Einkommensteuer, gemäß deren jeweiligem persönlichem ESt-Satz, besteuert. Die Besteuerung erfolgt ungeachtet, ob eine Entnahme des Gewinns stattfindet. Durchbrochen wird dieses Prinzip bei der Gewerbesteuer.¹⁹ Gewerbesteuer-schuldner ist nach § 2 Abs. 1 GewStG der Gewerbebetrieb, also die Pers.Ges.. Jedoch dürfen Pers.Ges. nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG den Gewerbeertrag um einen Freibetrag von T€ 24,5 kürzen. Daneben erlaubt der § 35 EStG eine Anrechnung der GewSt auf die ESt des Gesellschafters i.H.v.13,3% (=3,5% GewSt-Messzahl x 3,8 Anrechnungsfaktor).²⁰

Nachfolgend wird angenommen, dass die Gesellschafter die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft erfüllen. Die Gewinnermittlung der Mitunternehmer erfolgt auf zwei Stufen und ist in der nächsten Abbildung als Überblick dargestellt. Aufgrund des Umfangs werden die zwei Stufen nur sehr knapp beschrieben.

¹⁸ Vgl. eigene Darstellung in Anlehnung an Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 1

¹⁹ Vgl. Kahle/Prinz 2020: Beck'sches Handbuch der Personalgesellschaften, § 1 Rn. 20-23, 26

²⁰ Vgl. o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, §§ 2, 11 GewStG und Brähler/Krenzin 2020: Umwandlungssteuerrecht, S. 8 f.

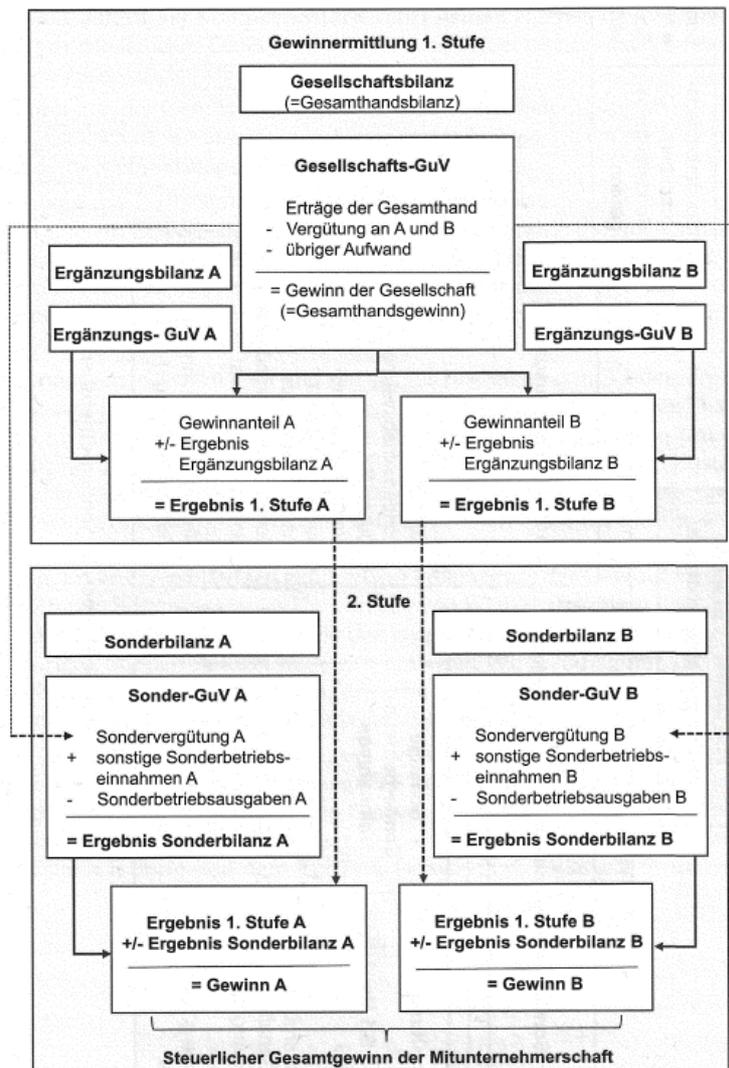


Abbildung 8: Zweistufige Gewinnermittlung²¹

Zweistufig Gewinnermittlung deshalb, da sich das steuerliche BV eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Pers.Ges. und das So-BV des Mitunternehmers untergliedert. Auf der ersten Stufe wird der Gewinnanteil des Mitunternehmers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HS 1 EStG am erzielten Gewinn der Pers.Ges. (Gesamthand) ermittelt. Dabei werden etwaige Erg.-Bil. berücksichtigt. Die zweite Stufe bezieht sich auf das So-BV des Mitunternehmers, das in der So-Bilanz des jeweiligen Gesellschafters bilanziert wird. Dieses So-BV umfasst das Vermögen, das zivilrechtlich dem Mitunternehmer angehört, jedoch der Pers.Ges. zur Nutzung überlassen wird. Weiter werden So-BE und So-BA des Gesellschafters in dessen So-GuV berücksichtigt. Beispielsweise sind So-BE Sondervergütungen der Pers.Ges. an den Gesellschafter für z.B. die Überlassung von Kapital, Wirtschaftsgütern und für seine Tätigkeit für die Gesellschaft. Solche Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HS 2 EStG mindern als Ausgabe den Gesamtgewinn der Pers.Ges. auf der ersten Stufe. Auf der zweiten Stufe jedoch werden die Sondervergütungen in dem Ergebnis des jeweiligen Mitunternehmers korrigiert, um den Gesamtgewinn des Mitunternehmers zu erhalten.²²

²¹ Wehrheim/Fross 2019: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, S. 94

²² Vgl. Kahle/Prinz 2020: Beck'sches Handbuch der Personalgesellschaften, § 1 Rn. 78 und Weber 2021: Vorlesungsskript Unternehmensbesteuerung, S. 19 ff. und Langbein 2017: Vorlesungsskript Einkommensteuerrecht, S. 81 ff.

Aufgrund dieser Zweiteilung des BV werden Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter aus Steuersicht anerkannt, jedoch haben solche Sondervergütungen ertragsteuerlich keine Auswirkung. Sie werden zwar auf der ersten Stufe berücksichtigt, aber auf der zweiten Stufe wieder korrigiert werden.²³

Kapitalgesellschaft

Bei den Kap.Ges. erfolgt die Besteuerung nach dem Trennungsprinzip. Die Kap.Ges. ist selbst Steuersubjekt und wird auf Gesellschaftsebene getrennt vom Gesellschafter besteuert. Hingegen fallen Kap.Ges. nicht unter das EStG, sondern unter das KStG und unterliegen somit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Nr. 1 KStG der Körperschaftsteuer i.H.v. 15%.²⁴ Kraft Rechtsnorm sind Kap.Ges. nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG gewSt-pflichtig. Allerdings besteht für die diese kein Freibetrag, gegensätzlich zur Pers.Ges..²⁵

Auf der Gesellschafterebene erfolgt die Besteuerung erst zu dem Zeitpunkt, in dem eine Gewinnausschüttung vorgenommen wird. Hierbei gilt nach Gesellschafter zu differenzieren.²⁶ Je nach Zuordnung der Beteiligung ergeben sich für die Gesellschafter unterschiedliche Besteuerungsverfahren, welche in folgender Grafik dargestellt sind.

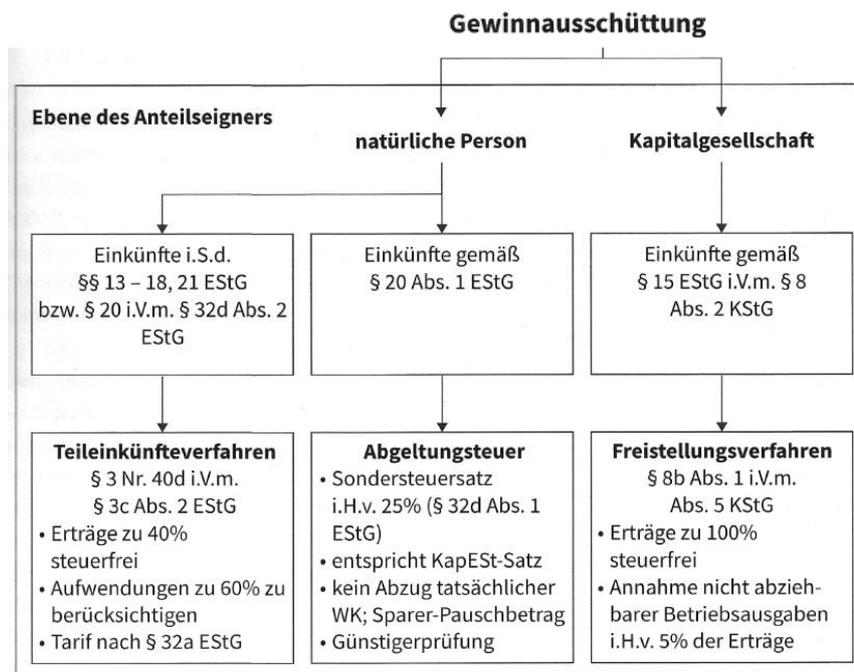


Abbildung 9: Besteuerung Gewinnausschüttung einer Kap.Ges. nach Gesellschafter²⁷

Die Freistellung nach § 8b Abs. 1 i.V.m. mit Abs. 5 KStG greift nur für die Gesellschafter Kap.Ges. deren Beteiligung zumindest 10% aufweist. Bei unter 10%iger Beteiligung erfolgt somit eine KSt Doppelbesteuerung, einmal auf Ebene der Kap.Ges. bei Gewinnentstehung und ein zweites Mal bei der Gesellschafter Kap.Ges. bei Gewinnverwendung.²⁸

²³ Vgl. Niehus/Wilke 2018: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, S. 5

²⁴ Vgl. Ramb 2021: Körperschaftsteuer, Abs. 4 und Langbein 2017: Vorlesungsskript Einkommensteuerrecht, S. 76 und o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, §§ 1, 2 KStG

²⁵ Vgl. o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 2 GewStG und Campenhausen/Grawert 2021: Steuerrecht im Überblick, S. 152, 160

²⁶ Vgl. Heinhold/Hüsing et al. 2015: Besteuerung der Gesellschaften, S. 13 f.

²⁷ Niehus/Wilke 2018: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, S.13

²⁸ Vgl. Campenhausen/Grawert 2021: Steuerrecht im Überblick, S. 135

Da bei Kap.Ges. und deren Gesellschaftern eine strikte Trennung zwischen dem Vermögen der Gesellschaft und Gesellschafter vorgenommen wird, sind Verträge, die zwischen beiden Parteien geschlossen werden, steuerlich anerkannt. Das bedeutet, dass Leistungen an den Gesellschafter, wie z.B. das Geschäftsführergehalt als Betriebsausgabe, gewinnmindernd wirken. Hierbei ist allerdings der Fremdvergleich zu berücksichtigen, da sonst eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermuten ist. Der Fremdvergleich besagt, dass ein fremder Dritter, also Nicht-Gesellschafter, auch diese Höhe an Geschäftsführergehalt bekommen würde. Dabei stellt das Gehalt auf Ebene des Gesellschafters Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nach § 19 EStG dar. Alle Einkünfte, die der Gesellschafter aus schuldrechtlichen Verträgen von der Kap.Ges. erhält, sind den jeweiligen Einkunftsarten des EStG zuzuordnen.²⁹

In folgender Tabelle sind noch einmal die wesentlichen Unterschiede der steuerrechtlichen Behandlung der beiden Rechtsformen gegenübergestellt.

Unterschiede	Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Besteuerungsprinzip	Transparenzprinzip Besteuerung auf Gesellschafterebene mit persönlichem ESt-Satz;	Trennungsprinzip Besteuerung auf der Gesellschaftsebene und auf Gesellschafterebene nur bei Ausschüttung;
Ertragsteuerbelastung: -bei Gewinnentstehung: -bei Gewinnverwendung:	GewSt, ESt, SolZ Nicht steuerbare Entnahmen;	GewSt, KSt, SolZ Besteuerung Ausschüttung: -wenn Beteiligung im PV: Abgeltungssteuer -wenn Beteiligung im BV: Teileinkünfteverfahren -wenn Gesellschafter Kap.Ges.: Beteiligung ≥ 10% Freistellungsverfahren;
Trennung zwischen Gesellschafts- und Privatvermögen	Trennung, jedoch neben Gesamthands- auch Sonderbetriebsvermögen; daher zweistufige Gewinnermittlung;	Strikte Trennung;
Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	Steuerrechtliche Anerkennung, aber So-BE/-BA nicht steuerwirksam;	Steuerrechtliche Anerkennung, aber Fremdvergleich, Abzug als Betriebsausgaben;
Verluste der Gesellschaft	Verlustausgleich auf Gesellschaftsebene möglich;	Kein Verlustausgleich auf Gesellschaftsebene möglich, da Verluste auf der Ebene der Kap.Ges. verbleiben;
Gewerbesteuer	Freibetrag von € 24.500, (teilweise) Anrechnung der GewSt auf die ESt.	Kein Freibetrag, keine Anrechnung.

Abbildung 10: Gegenüberstellung steuerrechtlicher Unterschiede³⁰

²⁹ Vgl. Heinhold/Hüsing et al. 2015: Besteuerung der Gesellschaften, S. 79 ff. und Campenhausen/Grawert 2021: Steuerrecht im Überblick, S. 136 und Niehus/Wilke 2018: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, S. 4 f.

³⁰ Vgl. eigene Darstellung in Anlehnung an Brähler/Krenzin 2020: Umwandlungssteuerrecht, S. 5 und Stobbe 2019: Steuern kompakt, S. 229

Nachdem die Theorie der Ertragsbesteuerung nun erläutert wurde, wird im nächsten Punkt die Anwendung an einem Praxisbeispiel erfolgen, um die Höhe des steuerrechtlichen Unterschieds in Zahlen darzulegen.

2.3 Belastungsvergleich der Ertragsbesteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften am Beispiel

Folgende Berechnungen zeigen auf, wie hoch die Ertragsteuerbelastung bei einem Gewinn von T€ 100 wäre, wenn die Gesellschaft, eine Pers.Ges. (1), eine Kap.Ges. mit nat. Gesellschafter mit Beteiligung im PV (2), im BV (3) und mit Gesellschafter als Kap.Ges. mit einer Beteiligung von über 10% (4) wäre. Annahme: Gesellschaften unterliegen keinerlei weiterer Steuerfreiheiten, wie z.B. dem Schachtelprivileg; sowie aus Vereinfachungsgründen die Vernachlässigung von KiSt und Werbungskosten-Pauschbeträgen.

🏠	(1) Pers. Ges.	Kap. Ges.		
		👤 Nat. Person	🏠 Kap. Ges.	🏠 Kap. Ges.
Angaben gerundet in €		(2) Beteiligung im PV	(3) Beteiligung im BV	(4) Beteiligung ≥ 10%
Gewinn vor Steuer	100.000	100.000	100.000	100.000
./. GewSt Freibetrag	24.500	-	-	-
GewSt 14%*	10.570	14.000	14.000	14.000
KSt 15% inkl. 5,5% SolZ		15.825	15.825	15.825
Steuerbelastung bei Thesaurierung	-	29.825 (≈29,8%)	29.825 (≈29,8%)	29.825 (≈29,8%)
Einkünfte der Gesellschafter	100.000	70.175	70.175	70.175
TEV § 3 Nr. 40 d EStG (40% der Ausschüttung steuerfrei)			42.105	
Freistellung § 8b Abs. 1 und 5 KStG (95% der Ausschüttung steuerfrei)				3.509
GewSt 14%				491
KSt 15% inkl. 5,5% SolZ				555
ESt 45% inkl. 5,5% SolZ	46.923**		19.989	
./. GewSt-Ermäßigung § 35 EStG	10.044***		-	
Abgeltungssteuer 25% inkl. 5,5% SolZ		18.509		
Zufluss nach Steuer	52.551	51.666	50.186	69.129****
Steuerbelastung bei Ausschüttung	47.449	18.509	19.989	1.046
Gesamtsteuerbelastung	47.449 (≈47,4%)	48.334 (≈48,3%)	49.814 (≈49,8%)	30.871 (≈30,8%)

*GewSt-Hebesatz von 400%: $4 \times 0,035 = 0,14 = 14\%$

**ESt i.H.v. 45.000 (45% v. 100.000); 5,5% SolZ auf 34.956 = 1.923 (45.000-10.044 = 34.956)

***GewSt-Ermäßigung: $3,8 \times 2.643$ GewSt-Messbetrag = 10.044 Anrechnungshöchstbetrag, Anrechnungsüberhang von: $10.570 - 10.044 = 526$; GewSt-Messbetrag: $(100.000 - 24.500) \times 3,5\% = 2.643$

**** wenn Beteiligung > 15% dann entfällt GewSt bei der Gesellschafter Kap.Ges. und es ergibt sich ein Zufluss i.H.v. €69.620 und eine Gesamtsteuerbelastung von 30,4%; bei Ausschüttung der Gesellschafter Kap.Ges. an dahinterstehenden Gesellschafter (nat. Person): dann Zufluss i.H.v. € 50.896, den es fallen € 18.233 KapESt inkl. SolZ an; die Gesamtbelastung beträgt dann 49.104 (≈49,1%).

Abbildung 11: Steuerbelastungsvergleich der Pers.- und Kap.Ges.³¹

Da Vergütungen an die Gesellschafter je nach Rechtsform differenziert behandelt werden, zeigt folgende Berechnung die Auswirkung einer Tätigkeitsvergütung von T€ 50.

³¹ Vgl. in Anlehnung an Kahle/Prinz 2020: Beck'sches Handbuch der Personalgesellschaften, § 1 Rn. 136, 155, 163 und Brähler/Krenzin 2020: Umwandlungssteuerrecht, S.7 ff. und Barth 2008: Unternehmenssteuerreform 2008, S. 64 f.

	(1) Pers.Ges.	Kap.Ges.	
		Nat. Person	
Angaben gerundet in €		(2) Beteiligung im PV	(3) Beteiligung im BV
Gewinn vor Tätigkeitsvergütung/ Steuer	100.000	100.000	100.000
./. Tätigkeitsvergütung*	-	50.000	50.000
./. GewSt Freibetrag	24.500	-	-
GewSt 14%	10.570	7.000	7.000
KSt 15% inkl. 5,5% SolZ		7.912	7.912
Steuerbelastung bei Thesaurierung	-	14.912 (≈14,9%)	14.912 (≈14,9%)
Einkünfte der Gesellschafter	100.000	35.088	35.088
TEV § 3 Nr. 40 d EStG (40% der Ausschüttung steuerfrei)			21.053
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG		50.000	50.000
ESt 45% inkl. 5,5% SolZ	46.923	23.738**	33.733****
./. GewSt-Ermäßigung § 35 EStG	10.044		
Abgeltungssteuer 25% inkl. 5,5% SolZ		9.254***	
Zufluss nach Steuer	52.551	52.096	51.355
Steuerbelastung bei Ausschüttung	47.449	32.992	33.733
Gesamtsteuerbelastung	47.449 (≈47,4%)	47.904 (≈47,9%)	48.645 (≈48,6%)

*Tätigkeitsvergütung bei der Kap.Ges. als Betriebsausgabe abzugsfähig und somit gewinnmindernd; bei Pers.Ges. auch abzugsfähig aber Hinzurechnung beim Gewerbeertrag und den Mitunternehmereinkünften

**ESt auf Tätigkeitsvergütung von 50.000

***KapESt auf Ausschüttung von 35.088

****ESt auf Gesamteinkünfte von 71.053 (21.053+50.000).

Abbildung 12: Steuerbelastungsvergleich unter Berücksichtigung von Tätigkeitsvergütungen³²

Es ist anzumerken, dass sich in Abhängigkeit der Höhe des ESt-Satzes und dem GewSt Hebesatz, abweichende Berechnungen ergeben. Umso niedriger der persönliche ESt-Satz, desto niedriger ist die Gesamtsteuerbelastung bei der Pers.Ges..

Folgende Schlussfolgerungen können anhand der Berechnungen der zwei Tabellen gezogen werden:

- ❖ Bei Kap.Ges. ist der Zeitpunkt der Gewinnverwendung und somit der Besteuerung auf Gesellschafterebene beeinflussbar;
- ❖ Steuervorteil bei der Kap.Ges. im Falle der Thesaurierung;
- ❖ Steuervorteil bei der Pers.Ges. im Falle der Ausschüttung;
- ❖ Vorteil der Pers.Ges.: GewSt-Freibetrag, bei Verlusten Möglichkeit zum Verlustausgleich, Anrechnung der GewSt auf die ESt; Nachteil der Pers.Ges.: unabhängig ob Gewinne entnommen werden, erfolgt Besteuerung im Zeitpunkt der Gewinnentstehung bereits auf der Gesellschafterebene;
- ❖ Im Fall der Kap.Ges. ergibt sich hier ein Vorteil, wenn die Beteiligung im PV ist;
- ❖ Im Fall (4) aus Tabelle 1 ist die Steuerbelastung mit 30,8% am geringsten, sofern keine weitere Ausschüttung an einen Gesellschafter (nat. Person) erfolgt;
- ❖ Tätigkeitsvergütungen sind bei der Pers.Ges. nicht steuerwirksam, daher ergibt sich keine veränderte Steuerbelastung zwischen Tabelle 1 und 2;

³² Vgl. in Anlehnung an Barth 2008: Unternehmenssteuerreform 2008, S. 76 f. und Brähler/Krenzin 2020: Umwandlungssteuerrecht, S. 8

- ❖ Tätigkeitsvergütungen wirken bei der Kap.Ges. gewinn- und somit steuermin-
dernd, jedoch besteht weiterhin ein Steuernachteil gegenüber der Pers.Ges.;
- ❖ Mit Zahlung einer Tätigkeitsvergütung liegt der Steuernachteil der Kap.Ges. im
Vergleich nur noch bei rd. 0,5%.

Generell ist die steuerrechtliche Behandlung bei Pers.Ges. mit dem Bestehen von So-BV und der damit einhergehenden zweitstufigen Gewinnermittlung deutlich komplexer. Weiter ist die Möglichkeit der Thesaurierung und damit zusammenhängenden geringen Steuerbelastung ein **bedeutender steuerlicher Vorteil der Kap.Ges.** Die Steuersenkung durch Tätigkeitsvergütungen als Betriebsausgaben stellen bei Kap.Ges. einen steuerlichen Gestaltungsspielraum dar. Die vorhergehenden Ausführungen aus Kapitel 2 haben gezeigt, dass die außersteuerlichen Gründe für die Pers.Ges. und ertragsteuerlich einige bedeutende Vorteile für die Kap.Ges. sprechen. Somit wäre demnach das Motiv für Pers.Ges. zur Anwendung des Optionsrechts nach § 1a KStG erfüllt. Seit 2008 gibt es allerdings für Pers.Ges. auch eine Möglichkeit zur Gewinnthesaurierung, welche im nächsten Gliederungspunkt vorgestellt und verglichen wird.

3. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG

3.1 Bedeutung und Anwendung

Mit der Unternehmenssteuerreform im Jahr 2008 wurde der § 34a EStG eingeführt. Dadurch können Mitunternehmer von Pers.Ges. auf Antrag Gewinne, wie eine Kap.Ges., thesaurieren. Die Intention der Thesaurierungsbegünstigung ist, dass Gewinne für Zwecke der **Innenfinanzierung** in der Gesellschaft verbleiben können. Dadurch muss kein Fremdkapital aufgenommen werden, was zu einer Zinsbelastung führt. Deshalb sollte der steuerliche Vorteil der Thesaurierung mindestens so hoch sein, wie der Zinsnachteil, der bei Fremdkapitalaufnahme entstehen würde. Der Antrag zur Thesaurierung kann getrennt je Mitunternehmer, pro Jahr und erst nach Ablauf eines Jahres mit der persönlichen Einkommensteuererklärung gestellt werden. Die Voraussetzungen sind in § 34a Abs. 1 Satz 3 EStG gelistet. Infolgedessen werden die thesaurierten Gewinne mit einem begünstigten ESt-Satz von 28,25% zuzüglich 5,5% SolZ (in Summe 29,8%) besteuert. Damit wollte der Gesetzgeber eine **Annäherung an die Rechtsformneutralität** schaffen, denn Kap.Ges. können Gewinne mit einer Steuerlast von 29,8% thesaurieren. Ausgenommen hiervon sind die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben, wie z.B. die GewSt. Diese und Gewinne, die entnommen werden, sind zum Gewinnentstehungszeitpunkt weiterhin mit dem persönlichen ESt-Satz zu belasten. Bei einer späteren Entnahme der begünstigt besteuerten thesaurierten Gewinne, fällt eine Nachversteuerung in Höhe von 25% ESt zuzüglich 5,5% SolZ an. Neben den Entnahmen sind in den Abs. 5 bis 7 des § 34a EStG weitere Sachverhalte genannt, welche eine Nachversteuerung auslösen, wie z.B. ein Formwechsel, Einbringungen und Übertragungen von Wirtschaftsgütern.³³ Auf den ersten Blick scheint die Thesaurierungsbegünstigung vorteilhaft zu sein. Jedoch zeigt die Vergangenheit, dass von einer Anzahl von 415.299 existierenden Pers.Ges.³⁴ nur rd. 6.000 diese Begünstigung in Anspruch genommen haben³⁵. Der Grund hierfür ist, dass Umsetzung und Überwachung **in der Praxis sehr komplex** sind. Zumal die Steuerbelastung bei Thesaurierung mit Anwendung der Begünstigung höher ist als bei

³³ Vgl. Heinhold/Hüsing et al. 2015: Besteuerung der Gesellschaften, S. 39 ff. und Stobbe 2019: Steuern kompakt, S. 188 und o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 34a EStG

³⁴ Vgl. Statistisches Bundesamt 2022: Anzahl der umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen/Steuerpflichtigen in Deutschland im Jahr 2020

³⁵ Vgl. Nagel/Schlund 2021: KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, S. 1882

Kap.Ges.. Die in § 34a EStG festgelegte Verwendungsreihenfolge dieser begünstigten Gewinne, Tatbestände, die eine Nachversteuerung auslösen und der Überwachungsaufwand sind weitere Gründe, die dem vorgesehenen Steuervorteil entgegenstehen. Der Mitunternehmer hat folglich zum Gewinnentstehungszeitpunkt die begünstigte ESt auf die Thesaurierungsgewinne und die nicht begünstigte ESt auf die GewSt Entnahme zu leisten. Stehen hierzu nicht genügend private Mittel zur Verfügung, so ist eine Entnahme vorzunehmen, die wiederum mit dem nicht begünstigten ESt-Satz zu versteuern ist und dadurch die Steuerlast bedeutend erhöht. Berechnungen der Fachliteratur zeigen, dass die Thesaurierungsbegünstigung nur dann vorteilig ist, wenn die begünstigten Gewinne über Jahre in der Gesellschaft verbleiben können und der persönliche ESt-Satz nahe dem Spitzensteuersatz liegt.³⁶ Um die Wirkung der Thesaurierung auf die Steuerbelastung zu zeigen, ist im nachfolgenden eine Vergleichsberechnung mit Zahlen aufgestellt.

3.2 Steuerlicher Belastungsvergleich am Beispiel

Folgende Tabelle enthält die Berechnungen (1), (2) und (3) aus Tabelle 1 des Kapitels 2.3 inklusive der Thesaurierungsbegünstigung (4) zum Vergleich.

  Angaben gerundet in €	Pers.Ges.		Kap.Ges.	
	(1) ohne § 34a EStG	(4) mit § 34a EStG	Nat. Person	
			(2) Beteili- gung im PV	(3) Beteili- gung im BV
Gewinn vor Steuer	100.000	100.000	100.000	100.000
./. GewSt Freibetrag	24.500	24.500	-	-
GewSt 14%	10.570	10.570	14.000	14.000
ESt 28,25% auf thesaurierten Gewinn		25.264*		
ESt 45% auf entnommenen Gewinn		4.757**		
./. GewSt-Ermäßigung § 35 EStG		10.044		
SolZ 5,5% auf ESt		1.099***		
KSt 15% inkl. 5,5% SolZ			15.825	15.825
Steuerbelastung bei Thesaurie- rung	-	31.646 (≈31,6%)	29.825 (≈29,8%)	29.825 (≈29,8%)
Einkünfte der Gesellschafter	100.000	62.776****	70.175	70.175
TEV § 3 Nr. 40 d EStG				42.105
ESt 45% inkl. 5,5% SolZ	46.923	0		19.989
ESt 25% inkl. 5,5% SolZ Nachversteuerung bei Entnahme		16.557		
./. GewSt-Ermäßigung § 35 EStG	10.044	0		
Abgeltungssteuer 25% inkl. 5,5% SolZ			18.509	
Zufluss nach Steuer	52.551	51.797	51.666	50.186
Steuerbelastung bei Ausschüttung	47.449	16.557	18.509	19.989
Gesamtsteuerbelastung	47.449 (≈47,4%)	48.203 (≈48,2%)	48.334 (≈48,3%)	49.814 (≈49,8%)

*ESt auf thesaurierten Gewinn von 89.430 (100.000 – 10.570)

**ESt auf Entnahme, hier GewSt, da nicht abzugsfähige Betriebsausgabe: 10.570 x 45% = 4.757

***5,5% SolZ auf zu erhebende ESt von 19.977 (25.264 + 4.757 – 10.044)

****Bei Entnahme nachzuversteuernder Betrag von 62.776 (Thesaurierter Gewinn von 89.430 abzüglich 25.264 ESt auf thesaurierten Gewinn abzüglich 1.390 SolZ auf ESt des thesaurierten Gewinns)

Abbildung 13: Steuerbelastungsvergleich mit der Thesaurierungsbegünstigung³⁷

³⁶ Vgl. zum vorhergehenden Text, Kahle/Prinz 2020: Beck'sches Handbuch der Personalgesellschaften, § 1 Rn. 151 f., § 7 Rn. 155 f. und Brähler/Krenzin 2020: Umwandlungssteuerrecht, S. 12

³⁷ Vgl. in Anlehnung an Kahle/Prinz 2020: Beck'sches Handbuch der Personalgesellschaften, § 1 Rn. 136, 147 und Niehus/Wilke 2020: Die Besteuerung der Personengesellschaften, S. 139

Somit ergeben sich folgende Schlussfolgerungen anhand der Vergleichsrechnung:

- ❖ Gesamtsteuerbelastung von Pers.Ges. mit § 34a EStG ist um 0,8% höher als von Pers.Ges., die nicht vom § 34a EStG Gebrauch machen, die Gesamtsteuerbelastung ist auch bei niedrigeren ESt-Sätzen ohne Nutzung des § 34a EStG, gemäß weiterer Belastungsvergleiche der Fachliteratur, vorteilhafter;
- ❖ Steuerbelastung von Pers.Ges. bei Thesaurierung liegt um 1,8% über der von Kap.Ges., zwar wurden die Steuersätze angepasst, jedoch führt Entnahme der nicht abzugsfähigen GewSt zur höheren Steuerlast als der angedachten 29,8%;
- ❖ Im Rechenbeispiel wurde keine Entnahme des Mitunternehmers getätigt. In diesem Fall müsste der Mitunternehmer bei der Thesaurierung einen Betrag von € 21.076 aus seinem privaten Vermögen aufbringen, um die ESt zu begleichen,
- ❖ Thesaurierungsbegünstigung führt demnach zu keiner Rechtsformneutralität.

Nachdem die theoretischen Grundlagen geschaffen sind, kann im folgenden Abschnitt mit dem Hauptteil der Arbeit, dem Optionsmodell nach § 1a KStG, begonnen werden.

4. Modell des Optionsrechts nach § 1a KStG

4.1 Voraussetzungen und Ausübung

Die Motive, die Pers.Ges. zur Ausübung des Optionsmodells veranlassen könnten, wurden in den vorherigen Kapiteln herausgearbeitet, somit wäre das „Warum?“ geklärt. Nun sind weitere, folgende drei W-Fragen zu beantworten: Wer darf die Option ausüben? Wie ist die Option auszuüben? Wann ist die Option auszuüben?

§ 1a Abs. 1 Satz 1 und 6 KStG i.V.m § 20 Abs. 1 UmwStG:

Berechtigt sind: Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG, GmbH & Co. KG, EWIV); PartG; Gesellschaften mit ausländischer Rechtsform, die gemäß dem Rechtstypenvergleich einer Pers.Ges. entsprechen; ausländische Gesellschaften, die in Deutschland beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind, also ohne GL oder Sitz im Inland, aber inländische Einkünfte erzielen und ausländische Gesellschaften, die keine inländischen Einkünfte erzielen.³⁸ Daneben ist das Vorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft als Voraussetzung zur Optionsausübung anzumerken. Dieser Aspekt ist im § 1a KStG nicht mit aufgeführt, jedoch können im weiteren Verlauf nur Mitunternehmer steuerneutral optieren. Daher sind zwar vermögensverwaltende Pers.Ges. und die Treuhand-KG strenggenommen antragsberechtigt, scheiden aber im weiteren Verlauf aufgrund der fehlenden Mitunternehmerschaft aus einer steuerneutralen Optionsausübung aus.³⁹

Der Nachweis über das Vorliegen einer berechtigten Gesellschaft ist seitens der Gesellschaft zu erbringen. Entweder auf Anforderung der Finanzverwaltung, bis zur Körperschaftsteuerveranlagung oder bei einer ausländischen Gesellschaft bereits vor Beginn der Optionsausübung.⁴⁰

Ausgenommen sind: Einzelunternehmen, GbR, Erbengemeinschaften, Innengesellschaften wie die atypische stille Gesellschaft, Investmentfonds und Gesellschaften mit GL im Ausland, die nach Optionsausübung im Staat der GL, keiner vergleichbaren Steuerpflicht, wie der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, unterliegen.⁴¹



³⁸ Vgl. Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3792 ff. und BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 2-5 und o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG

³⁹ Vgl. BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 29 f.

⁴⁰ Vgl. Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3794

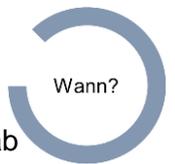
⁴¹ Vgl. BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 2 und o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 1a Abs. 1 Satz 6 KStG



Wie?

§ 1a Abs. 1 Satz 1 bis 5 KStG i.V.m. § 217 Abs. 1 UmwG:

Die Optionsausübung erfolgt durch das Stellen eines **unwiderruflichen Antrags**, der für die gesamte Pers.Ges. gilt. Der Antrag ist also nicht separat für einzelne Gesellschafter anwendbar. Daher müssen der Option alle Gesellschafter in einem Gesellschafterbeschluss einstimmig **zustimmen**. Hier gibt es jedoch eine Besonderheit. Sieht der Gesellschaftsvertrag vor, dass eine Dreiviertelmehrheit für Beschlüsse ausreichend ist, so ist auch die Zustimmung einer 75%igen Mehrheit ausreichend. Das wiederum birgt die Gefahr der fremdbestimmten Steuerwirkung, sofern nicht alle Gesellschafter zugestimmt haben.⁴² Der Antrag ist elektronisch beim Finanzamt einzureichen. Adressat des Antrags ist das Finanzamt, das für die gesonderte und einheitliche Feststellungserklärung der Gesellschaft zuständig ist. Hinsichtlich des zuständigen Finanzamts gibt es Abweichungen, die in den Sätzen 3 bis 5 aufgelistet sind.⁴³ Nach Abgabe des Antrags erfolgt seitens der Finanzverwaltung keine separate Mitteilung, ob der Antrag wirksam ist. Reagiert die Finanzverwaltung mit der Mitteilung der KSt-Nummer, so gilt der Antrag als wirksam. Im anderen Falle erfolgt ein ablehnender Verwaltungsakt. Es wird jedoch kein Feststellungsverfahren über das Vorliegen der Voraussetzungen und somit über die wirksame Ausübung der Option vorgenommen. Somit erhält die optierende Gesellschaft auch keinen Feststellungsbescheid. Die Folge dessen birgt hohe Gefahren, denn wird im Nachhinein beispielsweise durch eine Außenprüfung festgestellt, dass die Voraussetzungen nicht erfüllt sind und somit der Antrag als unwirksam gilt, so sind alle vorgenommenen Maßnahmen der Option rückgängig zu machen. Dies führt zu erheblichen steuerrechtlichen Folgen, denn alle Gewinne werden dementsprechend nachbesteuert. Demnach ist es für eine optierende Gesellschaft von hoher Bedeutung, alle Voraussetzungen vorab sorglich zu prüfen, sodass zukünftig keine unerwarteten steuerlichen Konsequenzen folgen. Ist ein wirksamer Antrag gestellt, so gilt dieser unwiderruflich, auch für Folgejahre. Dass bedeutet, sofern eine Pers.Ges. nicht mehr zur Körperschaftsbesteuerung optieren möchte, ist dies ausschließlich über die Rückoption, vgl. hierzu Punkt 4.3, möglich.⁴⁴



Wann?

§ 1a Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 34 Abs. 1a KStG:

„Der Antrag muss ... spätestens **einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres**, ab dem die Option gelten soll...“⁴⁵ gestellt werden. Der § 1a KStG ist erstmalig für das Veranlagungsjahr 2021 anzuwenden. Somit kann der Antrag erstmals für die Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen, gestellt werden. Für Neugründungen sieht das BMF-Schreiben keine sofortige Optionsmöglichkeit vor, da der Antrag von der berechtigten Gesellschaft gestellt werden muss, die aber vor der Gründung noch nicht existiert.⁴⁶ Literaturmeinungen vertreten jedoch die Ansicht, dass dies möglich sein sollte, in dem eine Vorratsgesellschaft gegründet wird, die den Antrag für die zukünftige Pers.-Ges. stellt. Das ist allerdings mit einem erheblichen bürokratischen Aufwand verbunden. Jedoch sollte es nach Absprache mit der Finanzverwaltung direkt nach der Gründung

⁴² Vgl. Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 2 und Strahl 2021: Chancen und Risiken einer Option nach § 1a KStG, S. 1849 und o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG, § 217 UmwG

⁴³ Vgl. BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 10 und o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 1a Abs. 1 Satz 2-5 KStG

⁴⁴ Vgl. Mundfortz in Frotzcher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 36, 50-53 und Wernberger/Wangler 2022: Das Optionsmodell für Personalgesellschaften auf dem Prüfstand, S. 1516

⁴⁵ BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 16

⁴⁶ Vgl. ebd., Rn. 16

möglich sein das Wirtschaftsjahr, abweichend vom Kalenderjahr, entsprechend umzustellen, sodass eine Beantragung schnellstmöglich erfolgen kann.⁴⁷

Am Fallbeispiel: Mitunternehmerschaft: Richy Rich und Carmen Cosmetica ✓

Berechtigte Gesellschaft: Master-OHG zählt zur Personenhandelsgesellschaft ✓

Fristgerechter Antrag: Aufgrund eines einstimmigen Beschlusses wurde der Antrag vor dem 30.11.2021 elektronisch an das Finanzamt Ulm übermittelt ✓

→ Option nach § 1a KStG für die Master-OHG für das Wirtschaftsjahr 2022 ausübbar!

Nachdem die Voraussetzungen und die Ausübung des Optionsrechts dargelegt wurden, enthält das nachfolgende Kapitel die ertragsteuerlichen Auswirkungen dessen.

4.2 Steuerliche Folgen

4.2.1 auf Gesellschaftsebene

Formwechsel mittels einer fiktiven Einbringung

Nach § 1a Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG findet der Wechsel der Besteuerung anhand des **Formwechsels** einer Pers.Ges. in eine Kap.Ges. nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 i.V.m. § 25 UmwStG statt. Das führt zu einem fiktiven Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgang. Der § 25 UmwStG verweist für die Durchführung des Formwechsels auf die Anwendung der §§ 20 bis 23 UmwStG, welche Einbringungsvorgänge in Kap.Ges. regeln. Aus steuerrechtlicher Sicht wird als Folge der Optionsausübung eine **fiktive Einbringung** der Mitunternehmeranteile der Pers.Ges. in die Kap.Ges. fingiert. Deshalb ist in Verbindung mit dem § 1a KStG von einem fiktiven Formwechsel die Rede. Der Formwechsel ist an Voraussetzungen gebunden, die für die optierende Gesellschaft dem § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG und für die Gesellschafter dem § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a UmwStG zu entnehmen sind.⁴⁸ Generell ist ein „echter“ Formwechsel zivilrechtlich nach dem UmwG und steuerrechtlich gemäß dem UmwStG durchzuführen. Beim fiktiven Formwechsel nach § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG ist das Zivilrecht zu vernachlässigen, und es wird nur ein steuerrechtlicher Formwechsel durchgeführt. Das führt zu einem bedeutenden Vorteil, denn ein zivilrechtlicher Formwechsel ist mit hohem Aufwand, der wiederum Kosten verursacht, verbunden. Hier wären beispielsweise ein Umwandlungsbericht, ein notariell beurkundeter Umwandlungsbeschluss, Sachgründungsbericht, sowie die Handelsregistrierung und -eintragung notwendig. Je nachdem wie die Gesellschaftsstrukturen sind, kann sich solch ein Prozess über Monate hinwegziehen.⁴⁹

Einbringungsgegenstand

Gegenstand der Einbringung sind wie bereits erwähnt alle Anteile der Gesellschafter an der Pers.Ges.. Demnach bringen die Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile an der Pers.Ges. in die fiktiv entstehende Kap.Ges. ein. Zu dem jeweiligen **Mitunternehmeranteil** gehören alle **funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen**, welche den Anteil des Mitunternehmers am Gesamthandsvermögen und etwaige Wirtschaftsgüter des So-BV umfassen. Nur sofern alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die fiktive Kap.Ges. übertragen werden, wäre eine steuerneutrale Einbringung möglich. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen alle Wirtschaftsgüter, die notwendig sind, um das Betriebsvorhaben zu erreichen. Aufgrund des Identitätsgrundsatzes gelten die wesentlichen Betriebsgrundlagen der Gesamthand automatisch als eingebracht. Anders ist es bei den

⁴⁷ Vgl. zum vorhergehenden Text, Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3796

⁴⁸ Vgl. BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 24 ff. und o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 1a Abs. 2 KStG, §§ 1, 20-23, 25 UmwStG

⁴⁹ Vgl. Schwedhelm 2016: Die Unternehmensumwandlung, S. 457 i.V.m. S. 376 ff.

wesentlichen Betriebsgrundlagen des So-BV. Hierzu gehören z.B. Grundstücke oder Patente deren Eigentümer ein Mitunternehmer ist, die aber gleichzeitig dem Betrieb der Gesellschaft dienen. Auch Anteile eines GmbH & Co. KG Kommanditisten an der Komplementär-GmbH sind, wenn die Beteiligung zur Beeinflussung der GL dient, eine wesentliche Betriebsgrundlage. Dieses So-BV muss von den Gesellschaftern in zeitlichem Zusammenhang mit der Optionsausübung gesondert in die optierende Gesellschaft eingebracht werden. Der zeitliche Aspekt ist entscheidend, sodass der Einbringungsvorgang unter den § 20 UmwStG, jedoch nicht unter § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG fällt, näheres hierzu im weiteren Verlauf.⁵⁰ In der Fachliteratur wird empfohlen die wesentlichen Betriebsgrundlagen des So-BV im Gesellschafterbeschluss zu benennen und auf den Stichtag der Option zu übertragen. Werden die nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht in die fiktive Kap.Ges. eingebracht, so hat dies keinen Einfluss auf die steuerneutrale Einbringung des Mitunternehmeranteils, jedoch gelten diese Wirtschaftsgüter als entnommen, wodurch die darin enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt werden. Ausgenommen sind Fälle, in denen diese Wirtschaftsgüter in ein anderes BV gemäß § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG steuerneutral übertragen werden.⁵¹ Fortan existiert kein So-BV und somit gibt es auch keine So-Bilanz. Das So-BV stellt im Zuge der Optionsausübung eine der größten Hürden dar und wird daher im Kapitel 4.4 genauer durchleuchtet.

Einbringungszeitpunkt

Nach § 1a Abs. 2 Satz 3 KStG gilt als Einbringungszeitpunkt der Mitunternehmeranteile das **Ende des Wirtschaftsjahres**, das dem Jahr **vorangeht**, für das die Körperschaftbesteuerung erstmalig angewendet werden soll. Eine steuerliche Rückwirkung auf einen früheren Einbringungszeitpunkt ist dabei nicht möglich.⁵²

Einbringungsbilanz

Zum Einbringungszeitpunkt, dem 31.12. des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, hat die optierende Gesellschaft eine **Übertragungsbilanz** zu erstellen. Sofern für die Einbringung Buchwerte angesetzt werden, stimmt diese Bilanz mit der laufenden Schlussbilanz überein. Sollten jedoch Werte über dem Buchwert herangezogen werden, sind die dadurch entstehenden Einbringungsgewinne noch im vorangegangenen Jahr zu versteuern. Diese sind als Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 EStG in der letztmalig abzugebenden gesonderten und einheitlichen Feststellungserklärung der Pers.Ges. zu erklären. Bereits zum Einbringungszeitpunkt, dem 31.12., entsteht die fiktive Kap.Ges. und demnach ist eine KSt-Erklärung mit einem Gewinn von Null beim zuständigen Finanzamt abzugeben. Die optierende Gesellschaft hat zum 01.01. des Optionsausübungsjahres eine mit der Übertragungsbilanz übereinstimmende **Eröffnungsbilanz** zu erstellen.⁵³

Einbringungswertansatz

Der Wertansatz des einzubringenden Mitunternehmeranteils in der Übertragungs- und folglich auch in der Eröffnungsbilanz, ist nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG generell zum **gemeinen Wert** zu tätigen. Der Ansatz des gemeinen Werts führt zur Aufdeckung von stillen Reserven und somit zu einem **Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG**, der zu

⁵⁰ Vgl. zum vorhergehenden Text, Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 70 und Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 6.1.2 und Sobanski 2021: KStG eKommentar, Rn. 63

⁵¹ Vgl. Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3798 f.

⁵² Vgl. o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 1a Abs. 2 Satz 3 KStG und BMF 2021: IV C 2 – S2707/21/10001:004, Rn. 43

⁵³ Vgl. Kusch 2021: Checkliste für die Option zur Körperschaftsteuer (§ 1a KStG), Abs. 2 und Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3800

versteuern ist, hierbei ist § 20 Abs. 4 UmwStG zu berücksichtigen. Die Einbringung kann aber auch nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auf Antrag, zum **Buch- oder Zwischenwert** erfolgen. Das **Wahlrecht** zum Wertansatz kann von jedem Gesellschafter getrennt ausgeübt werden, weshalb sich auch unterschiedliche Einbringungsgewinne und dadurch Ertragsteuerbelastungen ergeben können. Dieser **Antrag** ist gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG von jedem Gesellschafter **separat**, zum Ende des der Optionsausübung vorangegangenen Wirtschaftsjahres, spätestens bis zur Abgabe der Schlussbilanz, beim zuständigen Finanzamt zu stellen.⁵⁴

Für den Ansatz eines Buch- oder Zwischenwertes wird **vorausgesetzt**, dass eine Mitunternehmerschaft vorliegt und weitere Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 4 UmwStG erfüllt sind, worunter z.B. ein positives Kapitalkonto fällt. Neben der klassischen Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, zählen auch gewerblich geprägte oder infizierte Gesellschaften nach § 15 Abs. 3 EStG, sowie die Beteiligung an einer Gesellschaft, deren Einkünfte den §§ 13 und 18 EStG zuzuordnen sind. So könnte eine vermögensverwaltende Gesellschaft steuerneutral optieren, wenn sie z.B. gewerblich geprägt ist. Liegt keine Mitunternehmerschaft vor, so ist der gemeine Wert anzusetzen, demnach werden die stillen Reserven aufgedeckt und somit ist kein steuerneutraler Einbringungsvorgang möglich. Außerdem wird für den Buch- oder Zwischenwertansatz vorausgesetzt, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen des So-BV in die optierende Gesellschaft eingebracht werden. Alle Voraussetzungen sind je Gesellschafter zu prüfen. Sind alle erfüllt, so kann der Buch- oder Zwischenwert für den gesamten Mitunternehmeranteil, inklusive dem wesentlichen So-BV, angesetzt werden. Entsprechend des § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt der **Einbringungswert** des jeweiligen Mitunternehmeranteils für den jeweiligen Gesellschafter als **Anschaffungskosten** seiner Gesellschafteranteile an der optierenden Gesellschaft.⁵⁵

Am Fallbeispiel: RR erfüllt alle notwendigen Voraussetzungen zum Buchwertansatz und beantragt diesen zum 31.12.2021 beim Finanzamt Ulm. Etwaige So- und Erg.bil. werden zum gegebenen Zeitpunkt nicht betrachtet. Um den Vergleich herzustellen, wird für CC der Ansatz des gemeinen Wertes angenommen. So ergibt sich folgende Bilanz in T€:

Aktiva	Eröffnungsbilanz zum 01.01.2022		Passiva
Vermögenswerte	800	Eigenkapital	700
		Verbindlichkeiten	100
Summe	<u>800</u>	Summe	<u>800</u>

Konsequenzen für RR:

Einbringungswert (Ansatz Buchwert)	<u>T€ 200</u>
./. Buchwert	T€ 200
Einbringungsgewinn	T€ 0

Jeweilige **Anschaffungskosten** an der optierenden Master-OHG

Konsequenzen für CC:

Einbringungswert (Ansatz gemeiner Wert)	<u>T€ 500</u>
./. Buchwert	T€ 200
Einbringungsgewinn	T€ 300

Für RR ergibt sich aufgrund des Buchwertansatzes kein Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG. Jedoch hat CC durch den Ansatz des gemeinen Werts stille Reserven i.H.v. T€ 300 aufgedeckt, welche sie noch im Jahr 2021 zu versteuern hat.

⁵⁴ Vgl. zum vorhergehenden Text, Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3797 und BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 31 ff. und o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 20 Abs. 1, 2, 4 UmwStG

⁵⁵ Vgl. Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung § 1a Option Körperschaftbesteuerung Rn. 64 f. und BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 29 f. und o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 20 Abs. 2, 3 UmwStG und BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 29 f.

Steuerliches Einlagekonto

Ab dem Einbringungszeitpunkt wird die optierende Gesellschaft **verpflichtet**, ein **steuerliches Einlagekonto** zu führen. Daher muss zum Ende des der Option vorangegangenen Wirtschaftsjahres eine Erklärung zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos beim Finanzamt eingereicht werden. Das steuerliche Einlagekonto hat gemäß § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen zu erfassen. Da Pers.Ges. über kein Nennkapital verfügen, schreibt der § 1a Abs. 2 Satz 4 KStG vor, dass das gesamte **Eigenkapital** der Pers.Ges dem steuerlichen Einlagekonto zugeführt werden muss. Dieses Eigenkapital umfasst neben dem ausgewiesenen Eigenkapital der **Gesamthandsbilanz** auch das Eigenkapital der **Erg.bil.**. Das steuerliche Einlagekonto ist gesellschaftsbezogen, somit wird sämtliches Eigenkapital aller Gesellschafter hierauf zusammengefasst. Bei dem ausgewiesenen Eigenkapital der Pers.Ges. muss nach Konten differenziert werden. In dem steuerlichen Einlagekonto werden nur Kapitalkonten erfasst, die die Höhe der Beteiligung der Gesellschafter bestimmen. Sonstige Gesellschafterkonten, die als Eigenkapital qualifiziert sind, wie z.B. Rücklagenkonten, zählen nicht hierzu. Variable Gesellschafterkonten, die Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern darstellen, wie z.B. Darlehenskonten, werden als Verbindlichkeiten der Kap.-Ges. weitergeführt. Erg.bil. gibt es bei Kap.Ges. nicht, deshalb werden diese Werte aufgelöst, indem die Buchwerte der entsprechenden Wirtschaftsgüter in der Bilanz der Kap.Ges. angepasst werden. Die Anpassung erfolgt gegen einen steuerlichen Ausgleichsposten, der eine Auswirkung auf das Eigenkapital und dementsprechend auch auf das steuerliche Einlagekonto hat.⁵⁶

Bei negativem Eigenkapital ist kein Buchwertansatz des Mitunternehmeranteils möglich, sollte durch den Ansatz des gemeinen Werts immer noch ein negatives Eigenkapital bestehen, so ist eine Einbringung nach § 20 UmwStG nicht möglich. Was vermuten lässt, jedoch nicht abschließend geklärt ist, dass eine Optionsausübung in solch einem Falle verwehrt bleibt.⁵⁷

Am Fallbeispiel: Das steuerliche Einlagenkonto der Master-OHG beträgt am 31.12.2021 T€ 700 (Eigenkapital der Master-OHG).

Sperrfrist

Bei der Einbringung gilt der Sperrfrist als Folge der Optionsausübung ein besonderes Augenmerk. Die Sperrfrist nach § 22 Abs.1 Satz 1 UmwStG besagt, sofern die **Einbringung** mit einem Wertansatz **unter dem gemeinen Wert** getätigt wurde, greift ab dem Einbringungszeitpunkt eine **7-jährige Sperrfrist**. Wird in dieser Frist der Anteil an der optierenden Gesellschaft veräußert, so ist der Einbringungsgewinn rückwirkend auf das Jahr der Einbringung zu versteuern. Dasselbe gilt gemäß § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG für die Auflösung der optierenden Gesellschaft und für das Eigenkapital des steuerlichen Einlagekontos, dass ausgeschüttet oder zurückbezahlt wird.⁵⁸

Am Fallbeispiel: Für die Anteile von RR an der Master-OHG besteht wegen des Buchwertansatzes eine Sperrfrist, die am 31.12.2028 endet; für CC besteht keine Sperrfrist, da die Einbringung ihres Mitunternehmeranteils zum gemeinen Wert erfolgte.

⁵⁶ Vgl. Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 78, 110 und Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftbesteuerung, Rn. 92, 94

⁵⁷ Vgl. Nagel/Schlund 2021: KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, S. 1880

⁵⁸ Vgl. o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 22 Abs. 1 Satz 1 und 6 KStG und Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftbesteuerung, Rn. 126 und Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 4.3

Vertretung der Gesellschaft

Der § 1a Abs. 2 Satz 5 KStG schreibt vor, dass die zur Vertretung **berechtigten Personen der Pers.Ges.** zu den **gesetzlichen Vertretern** der optierenden Gesellschaft werden. Dies wirkt sich unter anderem auf die Haftung aus. Die Gesellschafter einer Pers.Ges. haften grundsätzlich unbeschränkt. Die Vorschrift bestimmt nun, dass die gesetzlichen Vertreter für **Ertragsteuerschulden** der optierenden Gesellschaft **unbeschränkt haften** und somit keine steuerlichen Haftungsvorteile resultieren.⁵⁹

Beteiligung an einer Kap.Ges.

Ist die optierende Gesellschaft an einer Kap.Ges. beteiligt, so sind die Vorschriften des § 8b KStG anzuwenden. Bei einer **über 10%igen Beteiligung** ergibt sich eine **Freistellung** der Gewinnausschüttung i.H.v. 95%, vgl. § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG. Bei einer Beteiligung kleiner als 10%, gilt nach § 8b Abs. 4 KStG keine Freistellung. Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der Kap.Ges. gelten unabhängig der Beteiligungshöhe zu 95% freigestellt, vgl. § 8b Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 KStG. Zum Vergleich, vor der Option wurden diese Gewinne, die von der Kap.Ges. ausgeschüttet wurden, bei den Gesellschaftern dem TEV unterworfen.⁶⁰

Weitere ertragsteuerliche Folgen sind nachfolgender Grafik zu entnehmen.

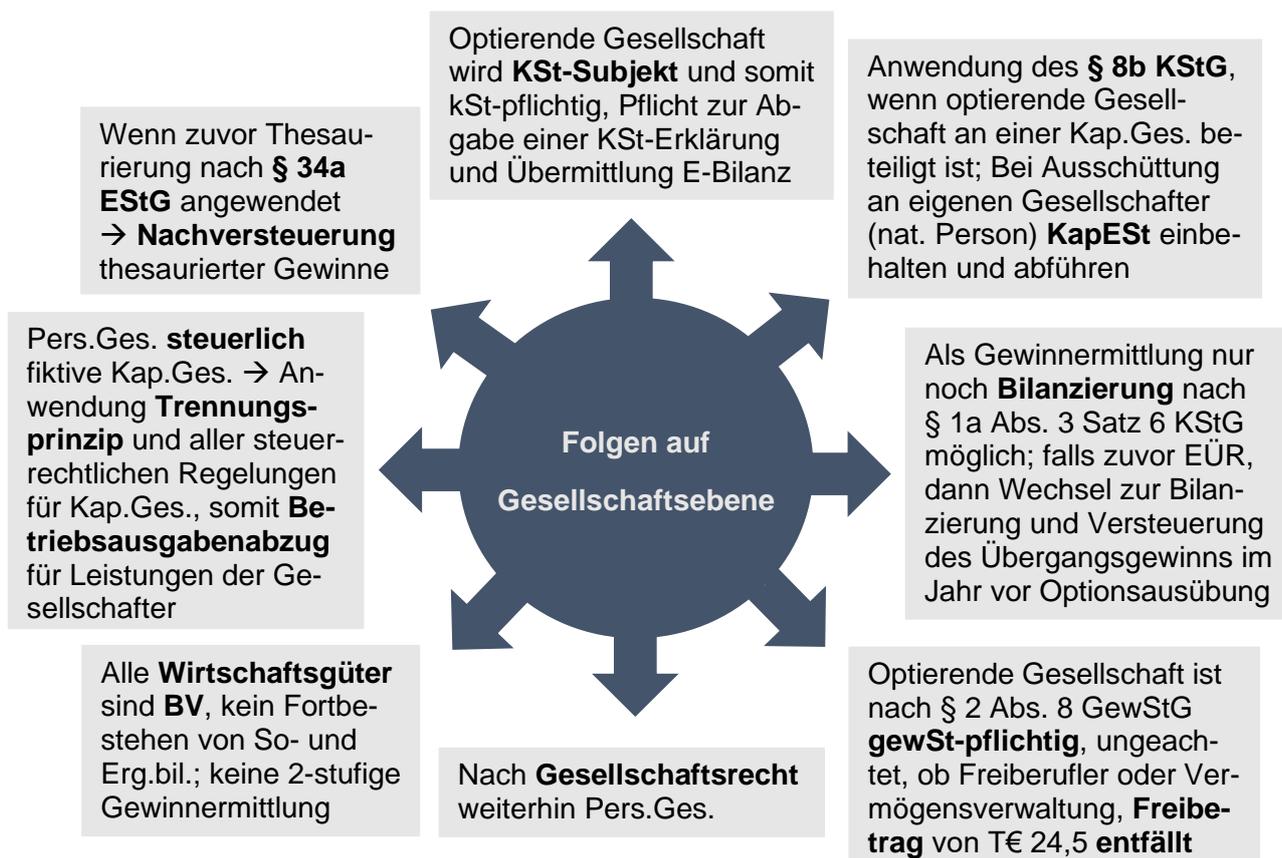


Abbildung 14: Weitere Folgen auf Gesellschaftsebene⁶¹

⁵⁹ Vgl. Nagel/Schlund 2021: KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, S. 1876

⁶⁰ Vgl. o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 8b KStG und § 3 Nr. 40 a EStG und Mundfortz in Frot-scher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 182

⁶¹ Vgl. BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 24, 44, 48-50, 53, 60 und Sobanski 2021: KStG e-Kommentar, Rn. 53 und Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 4

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass eine steuerneutrale Optionsausübung auf Ebene der Gesellschaft möglich ist. Dazu müssen alle Mitunternehmer sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen einbringen, die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 UmwStG erfüllen, fristgerecht die Anträge für den Buchwertansatz stellen und es dürfen keine Sachverhalte vorliegen, die Nachversteuerungen auslösen.

Nachdem die Folgen auf der Gesellschaftsebene ausgeführt wurden, ist im nächsten Gliederungspunkt zu untersuchen, welche ertragsteuerlichen Folgen die Gesellschafter aus der Optionsausübung zu erwarten haben.

4.2.2 auf Gesellschafterebene

Der § 1a Abs. 3 KStG regelt, wie die Einkünfte der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft, nach Optionsausübung, besteuert werden.

Beteiligung

Laut Satz 1 dieser Vorschrift ist der Gesellschafter für Zwecke der Einkommensbesteuerung **als nicht persönlich haftender Gesellschafter einer Kap.Ges.** anzusehen.⁶² Das bedeutet, dass die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft der Beteiligung an einer Kap.Ges. gleichgestellt wird, siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel 2.2.2. Die Höhe der Beteiligung kann nicht am Nennkapital ermittelt werden, da die optierende Gesellschaft nicht über ein solches verfügt. Die **Höhe** ermittelt sich gemäß **zivilrechtlicher Beteiligungsverhältnisse** und somit nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag, welcher die Höhe in der Regel an den festen Kapitalkonten festlegt, andernfalls greifen handelsrechtliche Kapitalanteile.⁶³ Die Beteiligung stellt als Folge der Option, sofern sie sich im BV befindet, ein **eigenständiges Wirtschaftsgut** dar, bei welchem beispielsweise Wertminderungen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG berücksichtigt werden können.⁶⁴

Veräußerung der Beteiligung

Die Veräußerung der Beteiligung an der optierenden Gesellschaft ist somit **gleichgestellt** mit der **Veräußerung der Beteiligung einer Kap.Ges.** Die Regelungen zur Veräußerung unterscheiden sich somit vor und nach der Option. Vor der Option zählten die Gewinne der Veräußerung des Mitunternehmeranteils zu den Veräußerungsgewinnen i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, die dem persönlichen ESt-Satz zu unterwerfen sind. Bei Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen an einer Kap.Ges. ist wie folgt zu unterscheiden:



Nat. Person

- ❖ Beteiligung im PV:
 - wenn mittelbare oder unmittelbare Beteiligung > 1%, Gewinn i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 und 3 EStG (berücksichtige Abs. 6) → TEV § 3 Nr. 40 c EStG
 - ansonsten Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG → KapESt
- ❖ Beteiligung im BV: → TEV § 3 Nr. 40 a EStG



Kap.Ges.

Unabhängig von der Beteiligungshöhe
→ Freistellung der Gewinne
i.H.v. 95% nach § 8b Abs. 2
i.V.m. Abs. 3 KStG

Bei den Veräußerungen gilt es die 7-jährige **Sperrfrist** zu berücksichtigen.⁶⁵

⁶² Vgl. zum vorhergehenden Text, o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 1a Abs. 3 KStG

⁶³ Vgl. Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 251

⁶⁴ Vgl. Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 5

⁶⁵ Vgl. zum vorhergehenden Text, Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 258-261

Leistungsvergütungen

Folglich der Option entfällt aufgrund der strikten Trennung der optierenden Gesellschaft und deren Gesellschafter das So-BV und somit auch die damit zusammenhängenden Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HS 2 EStG. Folgende Grafik stellt die ertragsteuerliche Behandlung der Leistungen an die Gesellschafter dar, welche gemäß § 1a Abs. 3 Satz 2 KStG den entsprechenden **Einkunftsarten der §§ 19-22 des EStG zugeordnet** werden. Satz 3 des § 1a Abs. 3 KStG legt fest, dass die §§ 13 bis 16, 18 und 35 EStG keine Anwendung finden. Es gilt jedoch das **Subsidiaritätsprinzip** nach § 1a Abs. 3 Satz 4 KStG, welches trotz der vorangegangenen Vorschrift eine vorrangige Zuordnung zu den **Gewinneinkünften** vorsieht. Dies ist vor allem bei einer gewerblich tätigen Kap.Ges. als Gesellschafter der optierenden Gesellschaft der Fall, oder bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung, siehe hierzu Kapitel 4.4.⁶⁶

 Gewinnanteile	 Tätigkeitsvergütungen	 Darlehens- vergütungen	 Miet-/Pacht- erträge
»Nat. Person mit Beteiligung im PV: Gesellschafter erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG → KapESt; außer wenn § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG → TEV »Optierende Gesellschaft ist für KapESt-anmeldung und -abführung verpflichtet » Nat. Person mit Beteiligung im BV → TEV » Kap.Ges. mit Beteiligung ≥ 10% → Freistellung § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG	»Gesellschafter gilt als Arbeitnehmer und erzielt durch die Tätigkeitsvergütung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG, die der Lohnsteuer unterliegen »Ausnahme: Bei Vergütung an Komplementär-GmbH als Geschäftsführer liegen gewerbliche Einkünfte vor (vgl. § 8 Abs. 2 KStG) »Optierende Gesellschaft wird Arbeitgeber und ist zur Lohnsteueranmeldung und -abführung verpflichtet	»Zinseinkünfte für die Überlassung von Kapital an die Gesellschaft beim Gesellschafter Kapital-einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 oder Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG dar »Einkünfte unterliegen der KapESt, wenn keine Ausnahme gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG vorliegt	»Überlassung von Wirtschaftsgütern stellen für den Gesellschafter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG oder sonstige Einkünfte nach § 22 EStG dar »Einkünfte unterliegen der Besteuerung mit dem jeweiligen persönlichen ESt-Satz des Gesellschafters
§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 KStG	§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 und Satz 7 KStG	§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 KStG	§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 KStG

Beachte: Fremdvergleich bzgl. verdeckter Gewinnausschüttung

Abbildung 15: Leistungsvergütungen an Gesellschafter⁶⁷

Sollten Leistungen an den Gesellschafter nicht **fremdüblich** sein, so wird für diesen Teil eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen, welche als Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu behandeln und dementsprechend zu versteuern ist.⁶⁸

⁶⁶ Vgl. zum vorhergehenden Text, o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 1a Abs. 3 Satz 2-4 KStG und Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftsbesteuerung, Rn. 96, 101, 111 f.

⁶⁷ Vgl. eigene Darstellung in Anlehnung an o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 1a Abs. 3 KStG und Mathäus/Bohn/ Heimig 2022: Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 5.3 und Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftsbesteuerung, Rn. 96, 108 und Kusch 2021: Checkliste für die Option zur Körperschaftsteuer (§ 1a KStG), Abs. 2

⁶⁸ Vgl. Schoor 2021: Rechtsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und Gesellschafter, Abs. 6.2

Die vorher in der Höhe flexibel festgelegten Sondervergütungen sind nun bei der optierenden Gesellschaft dem Fremdvergleich zu unterziehen und gegebenenfalls anzupassen, um verdeckte Gewinnausschüttungen zu vermeiden.⁶⁹

Am Fallbeispiel: Erweiterung des Sachverhalts:

<u>(1) CC erhält eine fremdübliche jährliche Tätigkeitsvergütung von T€ 50:</u>	
▪ Vor Optionsausübung: Master-OHG: Betriebsausgabenabzug CC: Hinzurechnung, da Vorliegen einer Sondervergütung →Keine steuerliche Auswirkung.	▪ Nach Optionsausübung: Master-OHG: Betriebsausgabenabzug CC: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG i.H.v. T€ 50 →Gewinnminimierung und somit steuerliche Auswirkung bei der Master-OHG.
<u>(2) RR erhält für die Überlassung eines Darlehens zu einem fremdüblichen Zinssatz jährliche Zinserträge i.H.v. T € 5:</u>	
▪ Vor Optionsausübung: Master-OHG: Betriebsausgabenabzug CC: Hinzurechnung, da Vorliegen einer Sondervergütung →Keine steuerliche Auswirkung.	▪ Nach Optionsausübung: Master-OHG: Betriebsausgabenabzug (Hinzurechnung bei der GewSt) RR: Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.H.v. T€ 5 →Gewinnminimierung und somit steuerliche Auswirkung bei der Master-OHG.
<u>(3) Die Master-OHG ist zu 15% an der Bachelor-GmbH beteiligt und erhält eine Dividende i.H.v. T€ 10:</u>	
▪ Vor Optionsausübung: Master-OHG: Wegen § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 8 EStG und § 15 i.V.m. § 3 Nr. 40 d EStG → TEV →Steuerpflichtige Dividende von T€ 6.	▪ Nach Optionsausübung: Master-OHG: Wegen § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG → Freistellung zu 95% →Steuerpflichtige Dividende von rd. T€ 0,5.

Ausschüttungszeitpunkt der Gewinnanteile

Aufgrund des Transparenzprinzips gilt bei Pers.Ges. als Ausschüttungszeitpunkt die Feststellung des Jahresabschlusses.⁷⁰ Der § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG schreibt für die fiktive Gewinnausschüttung der optierenden Gesellschaft folgendes vor: „Gewinnanteile gelten erst dann als **ausgeschüttet**, wenn sie **entnommen** oder ihre **Auszahlung verlangt** werden kann.“⁷¹ Zu klären gilt im nachfolgenden, wann dies der Fall ist.

Als Zeitpunkt der Verlangung der Auszahlung gilt hier ebenfalls die **Feststellung des Jahresabschlusses**. Denn der Gesellschafter kann bereits zu diesem Zeitpunkt sein Recht zur Entnahme geltend machen und die Auszahlung seines Gewinnanteils verlangen, unabhängig ob eine tatsächliche Auszahlung stattfindet. Dies ist allerdings nicht der Fall, sofern der Gesellschaftsvertrag für die Auszahlung ein **Gewinnverwendungsbeschluss** voraussetzt. Sollte das kein Bestandteil des Vertrages sein, so wird in der Fachliteratur dringend zur Aufnahme der Klausel geraten. Denn nur dadurch entsteht die Möglichkeit der Thesaurierung und somit die Einflussnahme auf den Besteuerungszeitpunkt auf Gesellschafterebene. Vorabgewinne, die vereinbart wurden, gelten ebenfalls dann als ausgeschüttet, wenn sie ausgezahlt oder deren Zahlung gefordert werden kann. Wurden Gewinnanteile aufgrund der Verlangung der Auszahlung bereits besteuert, so führt die tatsächliche Auszahlung zu keiner weiteren Steuerbelastung.⁷²

⁶⁹ Vgl. Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3803

⁷⁰ Vgl. Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn.255

⁷¹ o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG

⁷² Vgl. Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftbesteuerung, Rn. 113 f. und Sobanski 2021: KStG eKommentar, Rn. 106 und Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 304

Erfolgt die Verbuchung des fiktiv ausgeschütteten Gewinnanteils auf einem Eigenkapitalkonto, so gilt dies als „Einlage“ und erhöht das steuerliche Einlagekonto entsprechend. Gewinnunabhängige Entnahmen, wie die nach § 122 Abs. 1 HGB oder gesellschaftsrechtlich vereinbarte, unterliegen nicht der Ausschüttungsfiktion und somit keinen steuerlichen Folgen.⁷³

Am Fallbeispiel: Im Jahr 2022 weist die optierende Master-OHG einen Gewinn in Höhe von T€ 150 aus. Im Gesellschaftsvertrag ist geregelt, dass die Gewinnanteile auf jeweiligen frei verfügbaren Kapitalkonten zu verbuchen sind. Unabhängig von der Verbuchung und der damit zusammenhängenden Entnahmemöglichkeit der Gewinne durch CC und RR gilt als Ausschüttungszeitpunkt die Feststellung des Jahresabschlusses.

Refinanzierungsaufwendungen

Fallen beim Gesellschafter Aufwendungen für die Finanzierung der Anteile an der optierenden Gesellschaft an, können diese **nicht weiter als Sonderbetriebsausgaben** geltend gemacht werden. Folglich der Option können die Aufwendungen beim Gesellschafter wie folgt berücksichtigt werden: Gesellschafter ist

🏠 Kap.Ges.: Pauschale Berücksichtigung sämtlicher Ausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG;

👤 Nat. Person mit Beteiligung im BV: 60% der Finanzierungsaufwendungen können nach § 3c Abs. 2 EStG beim TEV berücksichtigt werden;

👤 Nat. Person mit Beteiligung im PV: Tatsächlicher Werbungskostenabzug ausgeschlossen, Gewährung eines Werbungskostenpauschbetrags i.H.v. € 801 nach § 20 Abs. 9 EStG; Ausnahme hiervon wenn § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG greift, dann können 60% der Finanzierungsaufwendungen im Rahmen des TEV berücksichtigt werden.⁷⁴

Verluste

Eine weitere Folge des fiktiven Formwechsels ist aufgrund der Übertragung des Vermögens auf eine andere Person der **Untergang von verrechenbaren Verlusten und Verlustvorträgen**. Hiervon betroffen sind:

- Vortragsfähiger Gewerbeverlust nach § 10a GewStG
- Verrechenbare Verluste nach den §§ 2a, 15 Abs. 4, 15a und 15b EStG
- Zins- und EBITDA-Vorträge.⁷⁵

Streng genommen bleiben die verrechenbaren Verluste nach § 15a EStG beim Gesellschafter bestehen. Jedoch können diese zukünftig nur mit Gewinnen derselben Beteiligung verrechnet werden. Da aufgrund des fiktiven Formwechsels die Beteiligung an einer Pers.Ges. nicht mehr besteht, kann auch keine Verrechnung mit Gewinnen dieser stattfinden. Eine Vorschrift, dass die Verluste im Falle einer Rückoption wieder zu einer Verrechnung herangezogen werden können, gibt es nicht. Dadurch gelten die Verluste als untergegangen. Als **Gestaltungsvorschlag** gilt hier, sofern verrechenbare Verluste beim Gesellschafter bestehen, könnte eine Einbringung zum Zwischen- oder gemeinen Wert sinnvoll sein. Die somit aufgedeckten stillen Reserven, die zu einem Einbringungsgewinn führen, können dann mit vorliegenden Verlusten verrechnet werden.⁷⁶

⁷³ Vgl. BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 77 f.

⁷⁴ Vgl. Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftbesteuerung, Rn. 97 und Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 267

⁷⁵ Vgl. Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 6.1.3 und Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftbesteuerung, Rn. 91 und Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 185

⁷⁶ Vgl. Korn 2021: KöMoG: Auswirkungen aus der Existenz verrechenbarer Verluste und von Überentnahmen, S. 2661

Am Fallbeispiel: CC hat einen verrechenbaren Verlust i.H.v. T€ 150 und kann diesen mit ihrem Einbringungsgewinn von T€ 300 verrechnen. Somit sinkt zum einen die Steuerlast für CC und zum anderen geht der Verlust als Folge der Option nicht unter. Sollten beim RR ebenfalls solche Verluste vorliegen, so sind auch hier zusätzliche Überlegungen, welcher Wert für die Einbringung herangezogen werden soll, anzustellen.

Erzielt die optierende Gesellschaft einen Verlust, bleibt dieser auf Gesellschaftsebene und kann nicht mit anderen positiven Einkünften der Gesellschafter verrechnet werden.⁷⁷

4.2.3 Laufende Ertragsteuerbelastung vor und nach Optionsausübung

Nachfolgend ist zusammenfassend eine Übersicht der laufenden Ertragsbesteuerung vor und nach der Option dargestellt. Wobei Mischformen, wie z.B. die GmbH & Co. KG, nicht näher behandelt wurden und nur zur Vollständigkeit hier mit abgebildet sind. Die grau hinterlegten Prozentzahlen stellen die Steuerbelastungen dar, die den vorangegangenen Berechnungen entnommen wurden und je nach Sachverhalt abweichen können.

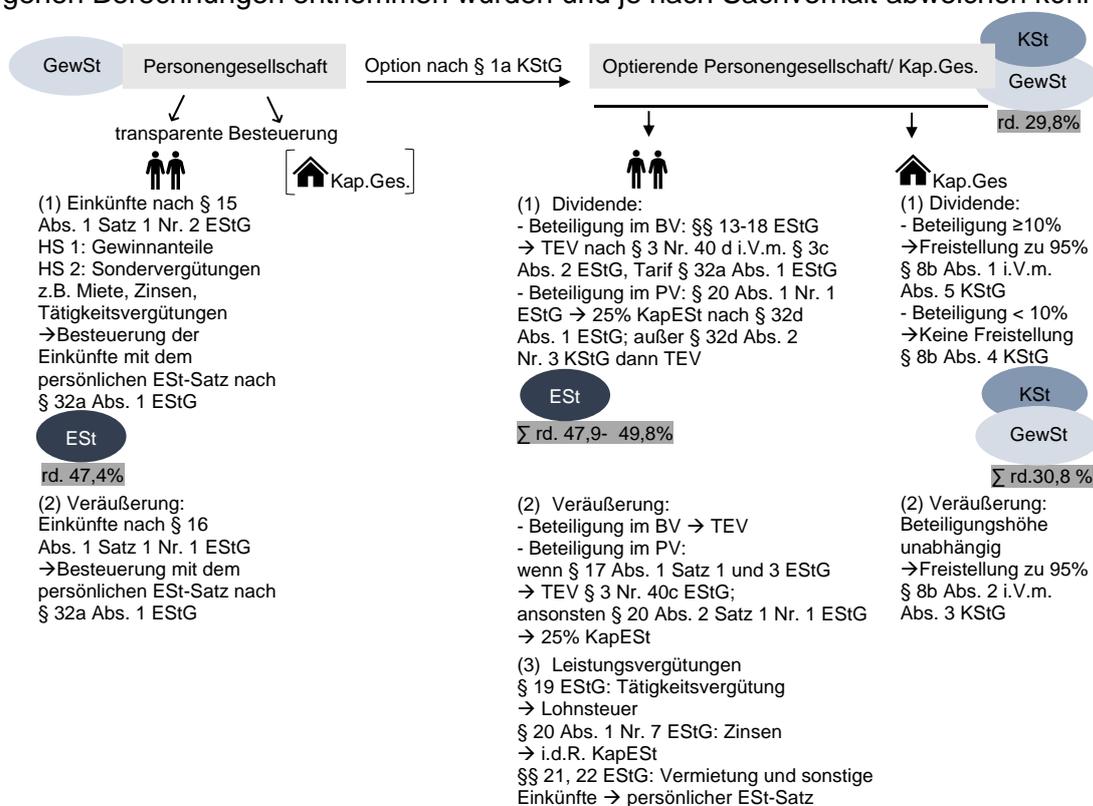


Abbildung 16: Ertragsbesteuerung vor und nach Optionsausübung⁷⁸

Die durch die Option ausgelösten **ausschlaggebenden Veränderungen** der Ertragsbesteuerung sind, die Anwendung des Trennungsprinzips, die damit zusammenhängende Möglichkeit zur Gewinnthesaurierung, die steuerliche Anerkennung der Leistungen an die Gesellschafter, dadurch die Steuersenkung aufgrund des Abzugs als Betriebsausgaben und die Belastung mit KSt auf Gesellschaftsebene, dem Wegfall des So-BV und der Erg.bil.. Die Zuordnung der Einkünfte der Gesellschafter zu den §§ 19-22 des EStG, zudem findet bei Beteiligungen im BV das TEV und bei Kap.Ges. der § 8b KStG Anwendung, der Steuerbefreiungen von Veräußerungsgewinnen und Dividenden zur Folge hat. Um die Steuerwirkung in Zahlen darzustellen, erfolgt ein Vergleich in Punkt 5.

⁷⁷ Vgl. Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 3

⁷⁸ Eigene Darstellung

Nachdem der Weg der Optionsausübung behandelt wurde, gilt es im nächsten Gliederungspunkt zu untersuchen, ob es auch wieder einen Weg zurück gibt.

4.3 Optionsbeendigung

Der § 1a Abs. 4 Satz 1 KStG besagt, dass eine optierende Gesellschaft auf **Antrag rückoptieren** kann, wenn sie nicht mehr wie eine Kap.Ges. besteuert werden möchte.⁷⁹ Der Antrag zur Rückoption „...ist spätestens einen Monat vor Beginn desjenigen Wirtschaftsjahres..“⁸⁰, für welches die Rückoption gelten soll, beim zuständigen Finanzamt nach § 1a Abs. 4 Satz 3 KStG einzureichen. So kann der Antrag zur Rückoption erstmalig zum 30.11.2022 gestellt werden und die transparente Besteuerung findet zum 01.01.2023 Anwendung. Die Rückoption löst entsprechend § 1a Abs. 4 Satz 2 KStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG einen **Formwechsel einer Kap.Ges. in eine Pers.Ges.** aus, der nach den Vorschriften des UmwStG, dem § 9 i.V.m. §§ 3 bis 8, 10 UmwStG, zu erfolgen hat. Dabei hat die optierende Gesellschaft eine Schlussbilanz und die Pers.Ges. eine Eröffnungsbilanz zu erstellen. Bei Vorliegen von gewissen Voraussetzungen ist der Wertansatz in den Bilanzen zum Buchwert und somit steuerneutral möglich.⁸¹ Jedoch gelten die bis zu diesem Zeitpunkt thesaurierten Gewinne als an die Gesellschafter i.S.d. § 20 EStG ausgeschüttet, wodurch eine Steuerbelastung auf Gesellschafterebene resultiert. Zusätzliche Konsequenzen sind der Wegfall von vorhandenen Verlust-, EBIDTA- und Zinsvorträgen. Bei Vorliegen solcher könnte auch hier der Zwischen- oder Gemeinwertansatz sinnvoll sein. Durch die Rückoption wird die Gesellschaft steuerlich wieder zur Pers.Ges. und laufend transparent besteuert. Die Verluste, die in Folge der Optionsausübung untergegangen sind, leben nicht wieder auf.⁸²

Es gibt auch Fälle, in denen die Rückoption nicht freiwillig eintritt, sondern **zwangsweise kraft Gesetz**, ohne Beantragung. Zum einen kann dies nach § 1a Abs. 4 Satz 4 KStG eintreten, wenn die **Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG nicht mehr erfüllt** sind. Beispielsweise könnte durch einen Formwechsel in eine GbR die Voraussetzung des Bestehens einer PartG oder Personenhandelsgesellschaft entfallen. Entfällt die Optionsvoraussetzung, so ist zu diesem Zeitpunkt eine Übertragungsbilanz zu erstellen und die bereits erläuterten Folgen der freiwilligen Rückoption entsprechend anzuwenden.⁸³

Zum anderen kann das **Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters** eine unfreiwillige Beendigung der Option verursachen, da die Pers.Ges. zivilrechtlich mit nur einem Gesellschafter nicht existieren kann. Erfüllt der verbleibende Gesellschafter gemäß Satz 5 des § 1a Abs. 4 KStG die Voraussetzungen zur Umwandlung i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 4 UmwStG, so erfolgt die Umwandlung nach den entsprechenden Vorschriften des UmwStG auf den verbleibenden Gesellschafter. Zu diesem Zeitpunkt ist eine Schlussbilanz aufzustellen. Je nach Umwandlungsvorgang kann hier eine Steuerbelastung entstehen. Sind die Voraussetzungen nicht erfüllt so erfolgt nach Satz 6 des § 1a Abs. 4 KStG eine Vollausschüttung an die Gesellschafter in Höhe des gemeinen Werts, welche zu Steuerbelastungen bei den Gesellschaftern führt.⁸⁴

⁷⁹ Vgl. o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 1a Abs. 4 Satz 1 KStG

⁸⁰ BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 90

⁸¹ Vgl. zum vorhergehenden Text, ebd., Rn. 95 und o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, § 1a Abs. 4 Satz 3 KStG und Sobanski 2021: KStG eKommentar, Rn. 118

⁸² Vgl. Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 6.2.2.2 und Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3804 und BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 47

⁸³ Vgl. BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 91, 95

⁸⁴ Vgl. Sobanski 2021: KStG eKommentar, Rn. 129 f., 136 und BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 93 ff.

Ebenso kann es vorkommen, dass sich eine optierende Gesellschaft entscheidet auch **zivilrechtlich** die Rechtsform einer Kap.Ges. anzunehmen. Entsprechend des § 1a Abs. 4 Satz 7 KStG sollte diese **Umwandlung** als solche einer Kap.Ges. in eine Kap.Ges. behandelt werden. Als Umwandlung kann entweder die Verschmelzung einer Kap.Ges. auf eine Kap.Ges. nach den §§ 11 ff. UmwStG, welche nur bei Buchwertansatz steuerneutral erfolgen kann, oder der Formwechsel einer Kap.Ges. in eine Kap.Ges. möglich sein, welcher steuerrechtlich keine Folgen mit sich bringt.⁸⁵

Bei der Beendigung der Option ist die **Sperrfrist** zu berücksichtigen, die, sofern die Rückoption innerhalb von 7 Jahren nach Optionsausübung erfolgt, eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns des fiktiven Formwechsels bewirkt. Die Sperrfrist gilt nur nicht bei dem zivilrechtlichen Formwechsel einer Kap.Ges. in eine Kap.Ges. nach § 1a Abs. 4 Satz 7 KStG. Sofern der Formwechsel einer Kap.Ges. in eine Pers.Ges. zu erfolgen hat, ergibt sich eine neue 5-jährige Sperrfrist. Wird innerhalb von 5 Jahren nach dem Formwechsel in die Pers.Ges. ein Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe der Pers.Ges. erzielt, so ist dieser der Gewerbesteuer zu unterwerfen.⁸⁶ Durch die Rückoption wird eine neue 7-jährige Sperrfrist ausgelöst, die es zukünftig zu beachten gilt.⁸⁷

Im nächsten Kapitel werden die Hürden des Optionsrechts genauer betrachtet.

4.4 Stolperfallen der Option

In den vorherigen Kapiteln wurden die Folgen der Optionsausübung und Rückoption untersucht. Dabei ergaben sich bereits einige „Stolperfallen“, die entstehen und negative steuerliche Konsequenzen verursachen können. Hierzu zählt beispielsweise der Wegfall der So- und Erg.bil., ein entstehender Übergangsgewinn, beim Wechsel der Gewinnermittlungsart oder bei Einbringungen der Mitunternehmeranteile über dem Buchwert. Weiter kommen hierzu das Auslösen einer Nachversteuerung bei vorheriger Anwendung des § 34a EStG, der Gewinnausschüttungszeitpunkt und der Untergang von Verlusten. Daneben zählen hierzu auch die Leistungen an die Gesellschafter, die nicht fremdüblich sind und die verbundenen Steuerfolgen einer Rückoption, weshalb es zumindest 7 Jahre lang kein „einfaches“ zurückgibt und selbst nach dieser Zeit Steuerbelastungen entstehen können. Einige der Aspekte bringen weitreichende Konsequenzen mit sich, daher werden folgende „Stolperfallen“ näher betrachtet.



Abbildung 17: Steuerrechtliche „Options-Stolperfallen“⁸⁸

⁸⁵ Vgl. Maßbaum/Sureth-Sloane 2021: Besteuerung und Rechtsformwahl, S. 242 und Fuhrmann 2021: KöMoG: Das Optionsmodell im Umwandlungssteuerrecht, S. 2359 und BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 92 und Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 400

⁸⁶ Vgl. BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 98 und Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3804 f. und Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 6.2.2.4 f.

⁸⁷ Vgl. Müller 2021: KöMoG: Optionsmodell im Lichte steuerlicher Sperrfristen, S. 2199

⁸⁸ Eigene Darstellung

Sonderbetriebsvermögen

Eine der größten „Stolperfallen“ der Optionsausübung stellt das So-BV dar. Aufgrund der strikten Trennung der Vermögenssphären bei der Kap.Ges. kann vorliegendes So-BV nicht weiter als solches fortbestehen und muss vor Anwendung des § 1a KStG entnommen oder in die Gesellschaft eingebracht werden. Eine **steuerneutrale Einbringung der Mitunternehmeranteile** ist nur möglich, **sofern alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des So-BV eingebracht** werden. Ansonsten bleibt der Buchwertansatz verwehrt, es werden die stillen Reserven aufgedeckt, wodurch erhebliche steuerliche Folgen entstehen können. Deshalb ist beim So-BV zu unterscheiden, ob es den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zuzuordnen ist.⁸⁹ Folgende Grafik stellt die Auswirkungen des jeweiligen So-BV dar. Da nur aufgrund des wesentlichen So-BV eine Stolperfalle entstehen kann, wird nachfolgend nur dieses detaillierter erläutert.

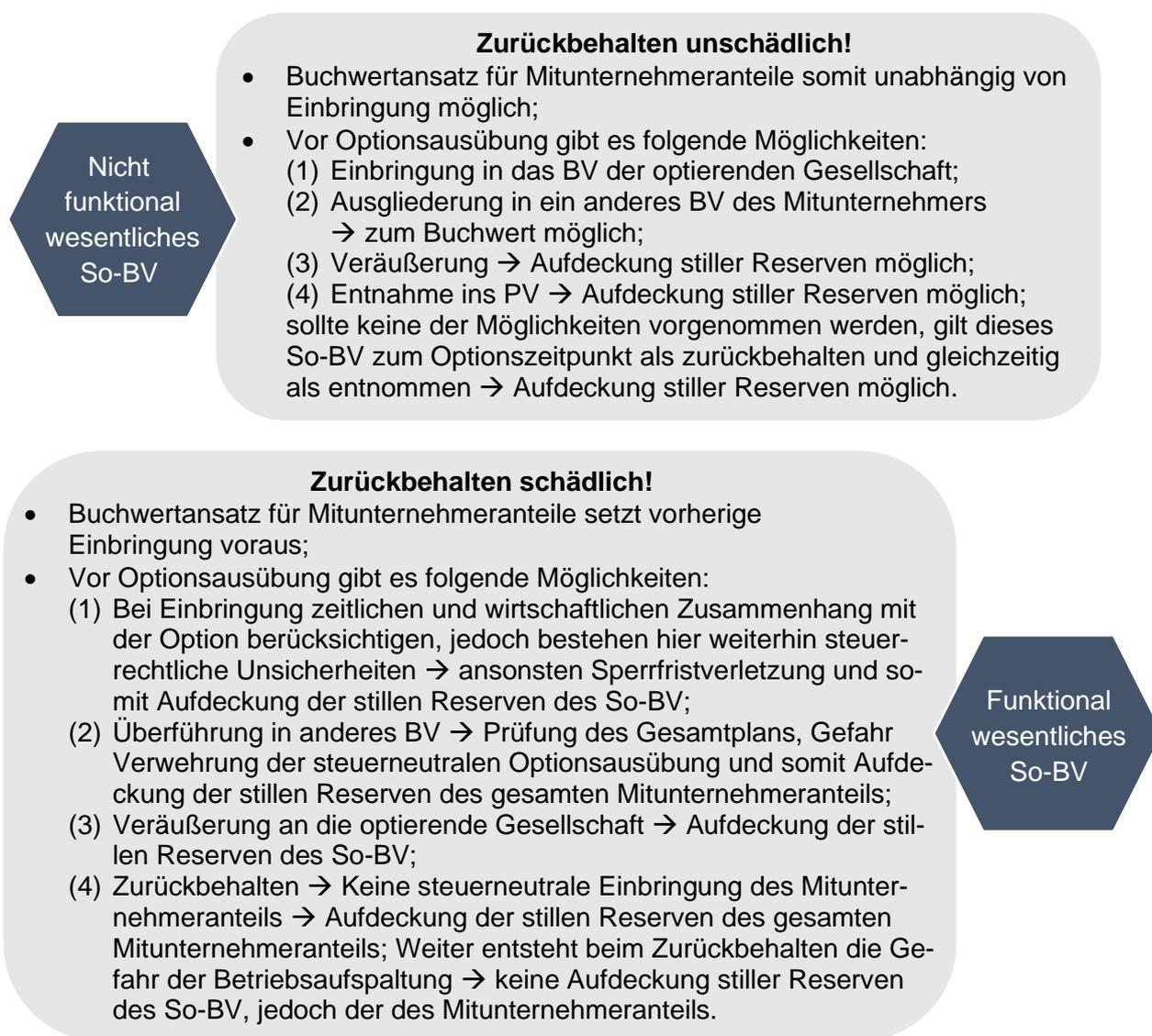


Abbildung 18: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens⁹⁰

Betrachtet man beispielsweise Mitunternehmer, deren wesentliches So-BV sehr wertvolle Vermögenswerte, wie in der Regel Firmenwerte oder Grundstücke beinhaltet, so

⁸⁹ Vgl. Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3798 f.

⁹⁰ Vgl. Eigene Darstellung in Anlehnung an Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftsbesteuerung, Rn. 72 und BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 32-36

führt die Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven in aller Regel zu erheblichen **Steuerfolgen**, die nicht im Interesse der Gesellschafter sind.

Zusätzlich sind bei der Einbringung von Grundbesitz auch **grunderwerbsteuerliche Konsequenzen** zu berücksichtigen, siehe hierzu die Ausführungen in Punkt 4.5. Weitere Auswirkung der Einbringung von So-BV ist die **Verschiebung von Beteiligungsverhältnissen**, denn ein Mitunternehmer muss sein zivilrechtliches Eigentum in die Gesellschaft einbringen. Zum einen entstehen hierbei steuerliche Auswirkungen, wie dass dadurch das Vermögen der gesamten Gesellschaft gesteigert wird, was u.a. den Zugang von abschreibungsfähigen Vermögenswerten und der Erhöhung des Eigenkapitals folgert. Daneben ergeben sich zivilrechtliche Gründe, wie Haftungsaspekte, die dem Entgegenstehen.⁹¹ Zudem kann die Einbringung eine unentgeltliche Zuwendung an die anderen Gesellschafter hervorbringen, welche **Schenkungssteuer** auslösen kann.⁹²

Darlehen die Mitunternehmer zum Erwerb ihrer Beteiligung aufgenommen haben zählen nicht zum wesentlichen So-BV. Diese gehen ins PV über, was in aller Regel kein Problem verursacht, da solche Darlehen keine stillen Reserven enthalten. Nicht zu vergessen ist, dass auch die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH unter das wesentliche So-BV fallen kann. Sollte dies der Fall sein, so ist vor Optionsausübung die Einbringung und dadurch zeitgleich die Errichtung einer Einheits-GmbH & Co. KG nötig.⁹³ Dies birgt eine Vielzahl komplexer juristischer Fragestellungen, die zu lösen und berücksichtigen sind.⁹⁴

Nun sind Überlegungen anzustellen, wie das betreffende So-BV steuerneutral in die Gesamthand der Pers.Ges. übertragen werden kann. Dabei scheint die **Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG** eine denkbare Lösung. Jedoch greift dann nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG eine 3-jährige **Sperrfrist** und nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ebenfalls eine 7-jährige **Sperrfrist**, welche durch die Option ausgelöst werden. Die Folge dessen ist, dass für den Fall einer Optionsausübung innerhalb von 7 Jahren nach der Übertragung zum Buchwert, eine Nachbesteuerung des eingebrachten So-BV ausgelöst wird. Allerdings spielt der **zeitliche und wirtschaftliche Zusammenhang** der Übertragung des So-BV und der Option eine entscheidende Rolle. Nach Sichtweise der Finanzverwaltung führt das Vorliegen dieses Zusammenhangs zu einem zusammenhängenden Vorgang und sonach überlagert der § 20 UmwStG den § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG. Dadurch sollte nach Auffassung der Finanzverwaltung eine **steuerneutrale Übertragung** nach der Einzelrechtsnachfolge in die Gesamthand möglich sein.⁹⁵ Wie der Zusammenhang zu definieren ist, bleibt offen, weshalb diesbezüglich weiterhin **Unsicherheiten** bestehen bleiben und eine Steuerfreiheit in der Literatur als strittig angesehen wird. Sollte gemäß dieser Sichtweise kein solcher Zusammenhang gegeben sein, so droht die Aufdeckung der stillen Reserven.⁹⁶ Diese Handhabung ist nicht im Gesetz geregelt, weshalb sich hier

⁹¹ Vgl. zum vorhergehenden Text, Sobanski 2021: KStG eKommentar, Rn. 71 und Strecker/Carlé 2021: KöMoG: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens im Rahmen des Optionsmodells, S. 2028

⁹² Vgl. Nagel/Schlund 2021: KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, S. 1879

⁹³ Vgl. Strecker/Carlé 2021: KöMoG: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens im Rahmen des Optionsmodells, S. 2026, 2029 f. und Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftsteuer, Rn. 74

⁹⁴ Vgl. Nagel/Schlund 2021: KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, S. 1880

⁹⁵ Vgl. Strecker/Carlé 2021: KöMoG: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens im Rahmen des Optionsmodells, S. 2027 und Müller 2021: KöMoG: Optionsmodell im Lichte steuerlicher Sperrfristen, S. 2194 f. und Sobanski 2021: KStG eKommentar, Rn. 63

⁹⁶ Vgl. Strecker/Carlé 2021: KöMoG: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens im Rahmen des Optionsmodells, S. 2029

grundsätzlich die Frage stellt: Ist die Steuerfreiheit ausschließlich auf Grundlage der Auffassung der Finanzverwaltung gemäß des BMF-Schreibens gegeben?

Zu erwarten ist, dass für die Mitunternehmer aufgrund **zivilrechtlicher Aspekte**, insbesondere wegen Haftungsgründen, eine **Übertragung** ihres funktional wesentlichen So-BV auf die **Gesamthand unerwünscht** ist. Sollte dies der Fall sein, so wäre eine Vorausbau gliederung auf ein anderes BV des Mitunternehmers denkbar. Dies ist grundsätzlich nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral möglich. Sollte die **Überführung in ein anderes BV** im direkten Zusammenhang mit der Optionsausübung stehen, so sieht die Finanzverwaltung hier vor, gemäß der **Gesamtplanrechtsprechung** zu prüfen, ob eine steuerneutrale Einbringung der Mitunternehmeranteile möglich ist. Dies birgt die Gefahr, dass die Finanzverwaltung hier einen Verstoß sieht, was zu erheblichen steuerlichen Folgen der Optionsausübung führt.⁹⁷ In der Fachliteratur wird diese Sichtweise abgelehnt, denn der BFH hat in einigen Fällen, die mit dem § 20 UmwStG zusammenhängen, eine Gesamtplanrechtsprechung abgelehnt.⁹⁸

Wird aus diesen Gründen das So-BV **zurückbehalten**, so werden zum Zeitpunkt der Optionsausübung die **stillen Reserven** aufgedeckt und eine steuerneutrale Einbringung der Mitunternehmeranteile bleibt verwehrt.⁹⁹ Dadurch kann allerdings eine **Betriebsaufspaltung** zwischen dem betreffenden Gesellschafter und der optierenden Gesellschaft entstehen. Dies kann der Fall sein, wenn wesentliches nicht eingebrachtes So-BV weiterhin an die Gesellschaft überlassen wird und die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung, eine sachliche und personelle Verflechtung, erfüllt sind.¹⁰⁰ Die Behandlung der Betriebsaufspaltung richtet sich nach den allgemein geltenden Vorschriften dieser.¹⁰¹

Die Folge der Betriebsaufspaltung ist, dass jenes So-BV nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG steuerneutral in das BV der dadurch entstehenden Besitzgesellschaft überführt wird.¹⁰² Zudem erzielt der Gesellschafter für die Überlassung des BV gewerbliche Einkünfte, statt beispielsweise Vermietungseinkünfte nach § 21 EStG.¹⁰³ Jedoch besteht gemäß der Fachliteratur bei der Betriebsaufspaltung ebenfalls die Gefahr der Gesamtplanprüfung seitens der Finanzverwaltung.¹⁰⁴

Des Weiteren ist dann die **Einbringung der Mitunternehmeranteile zum Buchwert ausgeschlossen** und es werden die stillen Reserven besteuert.¹⁰⁵

Beim Umgang mit dem funktional wesentlichen So-BV bestehen noch **viele Unklarheiten**. In der Fachliteratur liest man in dem Zusammenhang häufig das Wort „könnte“, welches deutlich macht, dass die steuerliche Handhabung und Auswirkung zum jetzigen

⁹⁷ Vgl. Mundfortz in Froscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 71 und Strecker/Carlé 2021: KöMoG: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens im Rahmen des Optionsmodells, S. 2028 und Wernberger/Wangler 2022: Das Optionsmodell für Personalgesellschaften auf dem Prüfstand, S. 1516 f.

⁹⁸ Vgl. Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3799 und Strecker/Carlé 2021: KöMoG: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens im Rahmen des Optionsmodells, S. 2028 und Wernberger/Wangler 2022: Das Optionsmodell für Personalgesellschaften auf dem Prüfstand, S. 1516 f

⁹⁹ Vgl. Schießl in Widmann/Mayer 2022: UmwR Kommentierung § 1a KStG, Rn. 173

¹⁰⁰ Vgl. Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftbesteuerung, Rn. 10

¹⁰¹ Vgl. BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 84 und Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 5.4

¹⁰² Vgl. Schießl in Widmann/Mayer 2022: UmwR Kommentierung § 1a KStG, Rn. 172

¹⁰³ Vgl. Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 5.3

¹⁰⁴ Vgl. Wernberger/Wangler 2022: Das Optionsmodell für Personalgesellschaften auf dem Prüfstand, S. 1517

¹⁰⁵ Vgl. Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3799 und Schießl in Widmann/Mayer 2022: UmwR Kommentierung § 1a KStG, Rn. 172

Zeitpunkt nicht klar absehbar ist. Daneben besteht aufgrund aller resultierenden Folgen Grund zur Annahme, dass die Mitunternehmer selten beabsichtigen werden, ihr zivilrechtliches Eigentum in die Gesamthand einzubringen. So könnte man schlussfolgern, dass Mitunternehmer, die umfangreiches werthaltiges wesentliches So-BV vorliegen haben, gegen eine Optionsausübung nach § 1a KStG stimmen. Bei solchen Mitunternehmerschaften könnte die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung eine „günstigere“ Alternative darstellen. Sofern aus dem So-BV keine hohen stillen Reserven zu erwarten sind und ausschließlich eine geringe Grunderwerbsteuerbelastung resultiert, stellt das So-BV nur eine kleine Hürde dar. Das dürfte allerdings eher selten der Fall sein.¹⁰⁶ Weiter kann angeführt werden, dass Mitunternehmer, die kein wesentliches So-BV haben, wie es bei Neugründungen der Fall ist, hier keine Stolperfalle zu erwarten haben.

Fraglich ist jedoch, warum die Einbringung von wesentlichem So-BV zwingend vorzunehmen ist, denn der Zweck der steuerneutralen Einbringung dient dazu, dass die Besteuerung der darin enthaltenen stillen Reserven sichergesellt ist. In allen denkbaren Fällen wäre dies der Fall. Wird das So-BV zur Nutzung überlassen, unterliegen die Einkünfte der Besteuerung, bei Übertragung in ein anderes BV und Betriebsaufspaltungen bleibt das BV ebenfalls steuerverhaftet und beim Zurückbehalten erfolgt eine Entnahmebesteuerung.¹⁰⁷

Steuerliches Einlagekonto

Als Folge der Option gehen zahlreiche Verluste unter. Als Gestaltungshinweis wurde bereits angeführt, die Mitunternehmeranteile zum Zwischen- oder gemeinen Wert einzubringen, um bestehende **Verluste zu verrechnen** und nicht gänzlich zu verlieren. Sollte ein Gesellschafter dies tun, so erhöht sich der Einbringungswert des jeweiligen Gesellschafters. Dieser Vorgang führt zu einer Erhöhung der Vermögenswerte und zeitgleich dem Eigenkapital. Die Folgen daraus sind, dass zum einen die erhöhten Vermögenswerte zu erhöhten Abschreibungen führen, wodurch alle Gesellschafter profitieren. Zum anderen **erhöht** sich damit auch das **steuerliche Einlagekonto** der Gesellschaft, wodurch wiederum auch für alle Gesellschafter ein Nutzen resultiert. So lässt sich sagen, sollte ein Gesellschafter einen Ansatz über dem Buchwert wählen, entstehen auch für die anderen Gesellschafter steuerliche Vorteile. Im Falle einer Anteilsveräußerung erzielt jedoch alleinig der betroffene Gesellschafter einen Vorteil. Durch seine höheren Anschaffungskosten der Beteiligung wird die Steuerlast der Veräußerung minimiert.¹⁰⁸

Am Fallbeispiel: CC hat bei der Einbringung, im Gegensatz zu RR, den gemeinen Wert als Ansatz gewählt, um ihren bestehenden Verlust zu verrechnen. Die Aufdeckung der stillen Reserven führte zu einer Erhöhung der Vermögenswerte um T€ 300 und ihres Kapitalkontos in gleicher Höhe. Jedoch resultieren hieraus auch Vorteile für RR, denn er profitiert von einem um T€ 300 höheren steuerlichen Einlagekonto und den Abschreibungen der erhöhten Vermögenswerte.

Derselbe Effekt wie bei der Verlustverrechnung ergibt sich auch im Falle bestehender Erg.bil.. Durch die zwingende **Einbringung** werden die Vermögenswerte entsprechend der **Erg.-bil.** angepasst, das bedeutet, dass die Wertkorrekturen, die einen Gesellschafter betreffen, in die Gesellschaft verlagert werden und dort im Falle einer positiven

¹⁰⁶ Vgl. Nagel/Schlund 2021: KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, S. 1880

¹⁰⁷ Vgl. Wernberger/Wangler 2022: Das Optionsmodell für Personalgesellschaften auf dem Prüfstand, S. 1517

¹⁰⁸ Vgl. Korn 2021: KöMoG: Auswirkungen aus der Existenz verrechenbarer Verluste und von Überentnahmen, S. 2663

Erg.bil. zu höherem Abschreibungspotential führen und somit zu einer Verschiebung des steuerlichen Vorteils des betreffenden Gesellschafters auf alle Gesellschafter. Auch hier resultiert eine **Erhöhung** des gesellschaftsbezogenen **steuerlichen Einlagekontos**. Im Falle negativer Erg.bil. ergibt sich somit auch ein Nachteil für alle Gesellschafter, da sich der Vermögenswert, die Abschreibung und das steuerliche Einlagekonto mindern.¹⁰⁹ Die Wertkorrektur durch die Erg.bil. wirkt sich ausschließlich erhöhend auf die Anschaffungskosten des jeweiligen Gesellschafters aus.¹¹⁰ Auch führt die Einbringung von **wesentlichem So-BV**, vgl. vorherige Ausführungen, zu Vorteilen für alle Gesellschafter, dem Zugang von abschreibungsfähigem Vermögen und zur **Erhöhung des Einlagekontos**.

Wie bereits erläutert ist das **steuerliche Einlagekonto gesellschaftsbezogen** und bemisst sich aus der Summe der Kapitalkonten aller Gesellschafter. Das bedeutet, sofern vor Optionsausübung unterschiedlich hohe Kapitalkonten vorliegen, werden diese nicht in der Kap.Ges. so weitergeführt, sondern gesammelt im steuerlichen Einlagekonto erfasst. Unterschiedliche Kapitalkonten können vorliegen, weil z.B. abweichende Einlagen getätigt wurden, oder wie im vorangegangenen Text erläutert wurde durch die Einbringung von So- und Erg.bil. oder der Tätigkeit von Verlustverrechnungen. Sollten **Auskehrungen** aus dem steuerlichen Einlagekonto vorgenommen werden, so erfolgt dies ungeachtet davon, aus welchen Kapitalkonten das Konto gebildet wurde. So könnten Gesellschafter aus geleisteten Einlagen anderer Gesellschafter profitieren.¹¹¹

Als **Gestaltungsoption** wird in der Fachliteratur angeführt, einen Werteausgleich vor Optionsausübung vorzunehmen, indem die disquotalen Kapitalkonten entsprechend angepasst werden, um den Nachteil der betreffenden Gesellschafter zu beseitigen. Zu der Frage, wie die Anpassung vorgenommen werden soll, ergeben sich unterschiedliche Ansichten. Eine Literaturmeinung ist, das entsprechende Eigenkapital in Fremdkapital umzuwandeln¹¹², eine andere Meinung sieht die Lösung in einer gesellschaftsbezogenen Rücklage, wobei hier hinsichtlich der Auswirkung auf das steuerliche Einlagekonto eine Anpassung im Gesellschaftsvertrag vorzunehmen ist¹¹³. Ebenso wäre laut Fachliteratur ein Gewinnvorab als Ausgleich möglich, dessen Höhe beispielsweise auf Grundlage einer fiktiv fortzuschreibenden Erg.bil. zu bemessen ist.¹¹⁴

Am Fallbeispiel: RR könnte vor Optionsausübung eine Einlage von T€ 300 in die Master-OHG leisten, um sein Kapitalkonto auf dieselbe Höhe wie das von CC zu bringen. Demnach hätten beide, entsprechend ihrer Beteiligungsquote, denselben Anteil am steuerlichen Einlagekonto. Fraglich ist, ob RR einen solchen Betrag als Einlage leisten kann.

Spätere Auskehrungen aus dem steuerlichen Einlagekonto könnten jedoch für Gesellschafter, die keine Erhöhungen der Anschaffungskosten der Beteiligung erreicht haben, weil sie z.B. Kapital aus Erg.bil. eingebracht haben, negative steuerliche Folgen bewirken. Denn Entnahmen aus dem Einlagekonto mindern zeitgleich die Anschaffungskosten der Beteiligung. In solch einem Fall könnte aufgrund niedriger Anschaffungskosten ein zu versteuernder Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 4 EStG resultieren.¹¹⁵

¹⁰⁹ Vgl. zum vorhergehenden Text, Fuhrmann 2021: KöMoG: Das Optionsmodell im Umwandlungssteuerrecht, S. 2359 und Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 78

¹¹⁰ Vgl. Fuhrmann 2021: KöMoG: Das Optionsmodell im Umwandlungssteuerrecht, S. 2359

¹¹¹ Vgl. Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 110 f. und Nagel/Schlund 2021: KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, S. 1881

¹¹² Vgl. Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftbesteuerung, Rn. 94

¹¹³ Vgl. Wollweber/Kost 2022: GmbH 2 GO, S. 90

¹¹⁴ Vgl. Feldgen in Bott/Walter 2022: Kommentierung Körperschaftsteuergesetz, § 1a KStG, Rn. 127

¹¹⁵ Vgl. ebd., Rn. 127

Nachversteuerung nach § 34a EStG

Wie bereits erwähnt löst der fiktive Formwechsel eine **Nachversteuerung** thesaurierter Gewinne nach § 34a EStG aus. Dies führt zu einem erheblichen steuerlichen Nachteil, sofern eine Gesellschaft die Begünstigung in Anspruch genommen hat. Sollten die davon betroffenen Unternehmen die Ausübung der Option beabsichtigen, gilt es abzuwägen, ob die dadurch erlangten Steuervorteile die Nachteile der Nachversteuerung ausgleichen. Für Neugründungen und Gesellschaften, die diese Begünstigung bisher nicht angewendet haben, liegt diesbezüglich keine „Stolperfalle“ vor. Generell besteht die Möglichkeit Nachversteuerungen zinslos über maximal 10 Jahre zu **stunden**.¹¹⁶

Es stellt sich jedoch die Frage, weshalb im Rahmen der Optionsausübung diese Konsequenz resultiert. Denn beide Vorschriften verfolgen dasselbe Ziel, Gewinne begünstigt zu thesaurieren und somit die Rechtsformneutralität herzustellen und schließen sich nun gegenseitig aus. Eine Weiterführung der bisher thesaurierten Gewinne würde keinen Steuerausfall für den Gesetzgeber bedeuten, denn hier werden die Thesaurierungsgewinne bei Entnahme ebenfalls i.H.v. 25% inklusive 5,5% SolZ nachversteuert, wie bei Ausschüttungen von Kap.Ges. an die Anteilseigner. Ein Vorteil könnte sich einzig bei Anwendungsmöglichkeit des § 8b KStG ergeben. So wäre die Einschränkung der Nachversteuerung, z.B. auf solche Fälle, eine denkbar „bessere“ Lösung.

Sperrfristen

Folgende Grafik liefert einen Überblick über alle **bestehenden und neuen Sperrfristen**. Zum einen können bestehende Sperrfristen einer Gesellschaft durch Optionsausübung verletzt werden und zum anderen entstehen durch Optionsausübung und -beendigung neue Sperrfristen. Es ist bedeutend, alle Fristen einer Gesellschaft zu analysieren, um negative Steuereffekte durch Inanspruchnahme des Optionsrechts zu vermeiden.

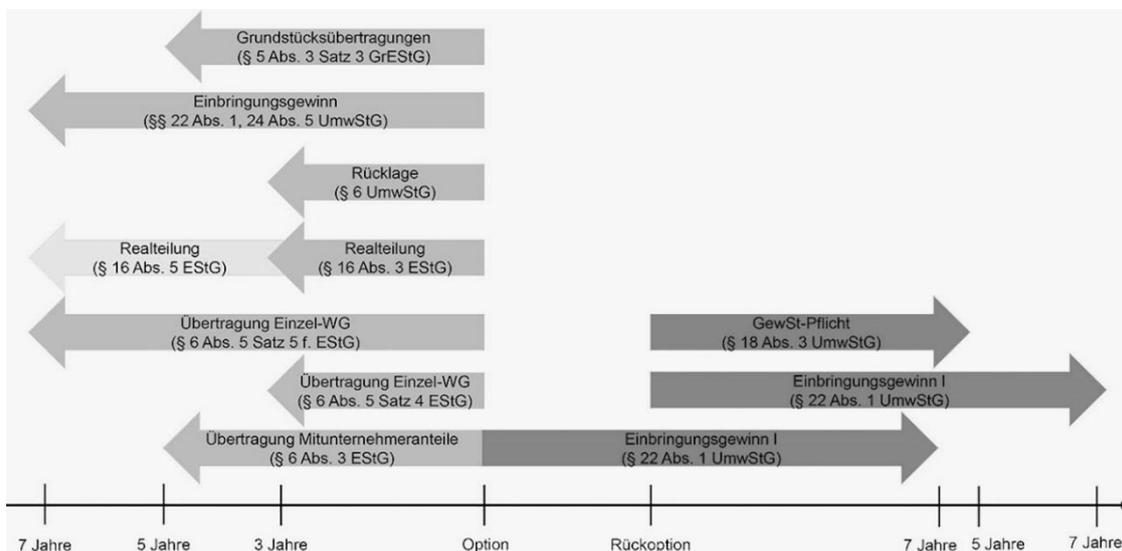


Abbildung 19: Sperrfristenübersicht¹¹⁷

Einige der Fristen sind Inhalt der Arbeit, aufgrund des Umfangs können aber nicht alle erläutert werden. Vorheriges Schaubild soll deutlich machen, wie wichtig die Sperrfristen im Zusammenhang mit der Optionsausübung sind und dass es einige von diesen geben kann, welche es zu berücksichtigen gilt. Bei der Frist zur Grundstücksübertragung gab es eine Änderung, die Frist wurde auf 10 Jahre verlängert, vgl. hierzu nächstes Kapitel.

¹¹⁶ Vgl. zum vorhergehenden Text, BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 48

¹¹⁷ Müller 2021: KöMoG: Optionsmodell im Lichte steuerlicher Sperrfristen, S. 2201

Bei neugegründeten Gesellschaften läge diesbezüglich keine große Hürde vor, da hier noch keine Sperrfristen bestehen, die Nachversteuerungen auslösen.

Minderheitsgesellschafter

Bereits erwähnt wurde die Gefahr einer **fremdbestimmten Steuerwirkung**, das ist der Fall, wenn ein Minderheitsgesellschafter bei der Abstimmung zur Anwendung des Optionsrechts von den Mehrheitsgesellschaftern überstimmt wird und somit gegen seinen Willen die Option für die Gesellschaft ausgeübt wird.

Folglich dessen hat der Minderheitsgesellschafter alle steuerlichen Konsequenzen der Option mitzutragen. Gerade wenn die individuellen Gegebenheiten dieses Gesellschafters gegen die Option sprechen, weil hohe Verlustvorträge vorliegen, die untergehen, einzubringendes So-BV und Erg.bil. vorliegen oder thesaurierte Gewinne nach § 34a EStG nachzuversteuern sind, treffen ihn die Folgen besonders schwer. Zu den Auswirkungen der Verluste, Erg.bil. und So-BV vgl. die vorhergehenden Ausführungen. Bei nachzuversteuernden Thesaurierungsgewinnen entsteht eine steuerliche Belastung, die je nach Höhe, einen beachtlichen Bedarf an Liquidität fordern kann. Kann diese Liquidität nicht aus privaten Mitteln geleistet werden, so entstehen zusätzlich Fremdfinanzierungskosten. Nun stellt sich auch hier die Frage, ob und wie diese **Steuernachteile** bei einem überstimmt Minderheitsgesellschafter reduziert werden können.

Die Meinungen in der Fachliteratur schlagen hier ebenfalls, wie bei entstehenden Nachteilen aus Verlustverrechnungen oder einzubringenden So- und Erg.bil., vgl. auch hierzu obige Ausführungen, **Ausgleichszahlungen** an den **Minderheitsgesellschafter** als denkbare Lösung vor.¹¹⁸

Im Folgenden werden mögliche Steuerwirkungen solcher Ausgleichszahlungen analysiert, wobei anzuführen ist, dass im BMF-Schreiben keine Stellung zu diesem Sachverhalt bezogen wurde und deshalb die weiteren Ausführungen auf der Sichtweise von Fachmeinungen beruhen. Zu unterscheiden sind die Steuerwirkungen bei einer Zahlung vor und nach der Optionsausübung.

Vor Optionsausübung wäre eine erhöhte Gewinnbeteiligung oder die Zahlung einer Sonder-Tantieme an den Minderheitsgesellschafter vorstellbar. Dabei würde der Minderheitsgesellschafter gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielen. Weiter wäre zu untersuchen, ob diese disquotale Gewinnzuweisung als Schenkung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anzusehen sein könnte. Jedoch könnte dies ausgeschlossen werden, denn es läge eine Gegenleistung für diese Zuwendung vor, der Ausgleich steuerlicher Nachteile des Minderheitsgesellschafter. Hierbei wären aber andere Sichtweisen denkbar, sofern außerbetriebliche Gründe dem entgegenstehen. Erfolgt die Zahlung im engen Zusammenhang mit der Ausübung der Option, so wäre bei den Mehrheitsgesellschaftern der Ansatz einer Sonder-BA denkbar, die gleichzeitig zu einer Sonder-BE beim Minderheitsgesellschafter führt. Infolgedessen ergeben sich hieraus auf Ebene der Gesamthand keine Auswirkungen.¹¹⁹

Nach der Ausübung der Option wäre der Sachverhalt anders zu beurteilen, da ab diesem Zeitpunkt das Trennungsprinzip anzuwenden ist. Es gilt zu beurteilen, ob die Ausgleichszahlung aus der Gesellschaft erfolgt und auf Gesellschaftsebene eine verdeckte Gewinnausschüttung oder eine abzugsfähige BA darstellt. Das Vorliegen einer BA ist für

¹¹⁸ Vgl. Ertel/Weber 2022: Mitgefangen, mitgehungen – der Steuerschaden von Minderheitsgesellschaftern bei Ausübung der Option zur Körperschaftbesteuerung, S. 1658

¹¹⁹ Vgl. ebd., S. 1660 ff.

jeden Einzelfall zu prüfen. Beim Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt auf Ebene der Gesellschaft eine außerbilanzielle Hinzurechnung und auf Ebene des Minderheitsgesellschafters führt dies zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, die entsprechend zu versteuern sind. Erfolgt die Ausgleichszahlung aus dem Privatvermögen der Mehrheitsgesellschafter, so können die Aufwendungen, sofern das TEV Anwendung findet hier zu gewissen Teilen berücksichtigt werden.¹²⁰

Hinsichtlich des Zeitpunkts der Ausgleichszahlung bestünde für die Mehrheitsgesellschafter ein Vorteil vor Optionsausübung, denn hier kann eine solche Zahlung in voller Höhe berücksichtigt werden. Diese Ausführungen sollen zeigen, dass es Möglichkeiten gäbe, Ausgleichs für Minderheitsgesellschafter zu schaffen, die den entstandenen Steuerschaden lediglich reduzieren aber nicht vollständig eliminieren, da aufgrund der Zahlung eines solchen Ausgleichs neue Steuerfolgen resultieren.¹²¹

Zusammenfassend lässt sich also sagen, dass die Optionsausübung weitreichende Auswirkungen folgert. Dadurch ist zu vermuten, dass eine Vielzahl von Gesellschaften, die keine Neugründungen sind, eine Reihe dieser steuerlichen Konsequenzen betreffen, somit der fiktive Formwechsel nicht steuerneutral möglich ist und die Anwendung des Optionsrechts als ausgeschlossen gilt.

Wie bereits erwähnt ergeben sich durch die Optionsausübung grundsätzlich nur ertragsteuerliche Konsequenzen, welche sich für eine optierende Gesellschaft nach den entsprechenden Vorschriften der Kap.Ges. richten. Im nächsten Kapitel wird ein kurzer Überblick geschaffen, was für andere Steuerarten gilt.

4.5 Auswirkung auf andere Steuerarten

Der fiktive Formwechsel löst keine **Umsatzsteuer** aus.¹²² Hinsichtlich der **Erbschaft- und Schenkungsteuer** ist die optierende Gesellschaft weiterhin als Pers.Ges. zu behandeln. Da bei der optierenden Gesellschaft kein So-BV existiert, ist ein fiktives So-BV für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke zu ermitteln und fortzuführen. Unklar ist, ob für das So-BV, dass nicht funktional wesentlich ist und im Zuge des fiktiven Formwechsels ins PV übernommen wurde, aber nach dem Formwechsel zur Nutzung an die Gesellschaft überlassen wird, nun die Regelungen der Erbschaft- und Schenkungsteuer anzuwenden sind. Bei der Ermittlung des fiktiven So-BV stellt sich deshalb die Frage, welches Vermögen als Sonder-BV zu klassifizieren ist.¹²³ Folglich ist die optierende Gesellschaft für die §§ 13a und 13b ErbStG als Pers.Ges. anzusehen. Dies führt zu einigen steuerrechtlichen Vorteilen, wie dass z.B. So-BE nicht der Entnahmebeschränkung unterliegen oder die Begünstigung von keiner Mindestbeteiligung abhängig ist.¹²⁴ Hier könnten sich Gestaltungsspielräume ergeben, denn ertragsteuerlich kann die optierende Gesellschaft die Vorteile der Kap.Ges. nutzen und bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer von den Vorteilen einer Pers.Ges profitieren. Auch nach dem **Bewertungsgesetz** wird die optierende Gesellschaft weiterhin als Pers.Ges. behandelt. Hierzu gab es eine Erweiterung des § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG welche besagt, dass für die Ermittlung

¹²⁰ Vgl. zum vorhergehenden Text, Ertel/Weber 2022: Mitgefangen, mitgehungen – der Steuerschaden von Minderheitsgesellschaftern bei Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung, S. 1661-1664

¹²¹ Vgl. ebd., S. 1663

¹²² Vgl. Maßbaum/Sureth-Sloane 2021: Besteuerung und Rechtsformwahl, S. 242

¹²³ Vgl. Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 8

¹²⁴ Vgl. Carlé 2021: KöMoG: Optionsmodell und Erbschaft-/ Schenkungssteuerrecht, S. 2512 f.

des gemeinen Wertes eines Anteils an der optierenden Gesellschaft, die für Mitunternehmenschaften geltenden Vorschriften Anwendung finden.¹²⁵

Grundsätzlich löst der Formwechsel aufgrund bestehendem Grundbesitz keine **Grunderwerbsteuer** aus. Die optierende Gesellschaft wird weiterhin als Pers.Ges. behandelt. Jedoch wurden gleichzeitig mit der Einführung des Optionsrechts auch Änderungen in den §§ 5 und 6 des GrEStG vorgenommen. Diese regeln Steuerbegünstigungen für Übergänge von Grundbesitz zwischen der Pers.Ges. und deren Gesellschaftern. Generell sind diese Grundbesitzübergänge grunderwerbsteuerfrei, sofern die jeweilige Höhe des Anteils an der Gesamthand dem jeweiligen Anteil an dem Grundbesitz entspricht.¹²⁶ Nun wurden Änderungen in diesen Vorschriften vorgenommen, welche die Begünstigungen für optierende Gesellschaften an eine 10 Jahresfrist binden, vgl. § 5 Abs. 3 Satz 1 und Satz 3 und § 6 Abs. 3 Satz 4 GrEStG. Wird innerhalb von 10 Jahren nach einer steuerfreien Übertragung von Grundbesitz die Optionsausübung vorgenommen, so wird eine Nachversteuerung mit Grunderwerbsteuer ausgelöst. Weiter besteht neben der zeitlichen Begrenzung auch die Voraussetzung, dass die Beteiligung an der Pers.Ges. ebenfalls 10 Jahre bestehen muss. Gleiches gilt für Übertragungen innerhalb von 10 Jahren nach Optionsausübung.¹²⁷ Somit ist nach Optionsausübung zum erstmöglichen Zeitpunkt eine grunderwerbsteuerfreie Übertragung von Grundbesitz frühestens zum 01.01.2032 möglich und es wird keine Nachversteuerung ausgelöst, wenn eine solche Übertragung zuletzt vor dem 01.01.2012 stattgefunden hat. Zweck dieser geänderten Vorschriften ist es, Gestaltungsmissbräuche zu vermeiden, indem eine Gesellschaft erst steuerfrei optiert und danach steuerfrei Grundbesitz überträgt.¹²⁸

Dieser Sachverhalt ist für Mitunternehmer, die Grundbesitz im So-BV haben interessant. Ist dieser Grundbesitz wesentlich für die optierende Gesellschaft, muss dieses eingebracht werden und somit fällt Grunderwerbsteuer an, denn Übertragung und Optionsausübung liegen nicht 10 Jahre auseinander. Zudem müssen die innerhalb der letzten 10 Jahren vorgenommenen Übertragungen nachversteuert werden. Diese Folge kann wesentlicher Grund sein, weshalb eine Optionsübung nicht in Frage kommt.

Am Fallbeispiel: RR vermietet sein Ulmer Lagergrundstück (BW T€ 250) an die Master-OHG welches bei ihm wesentliches So-BV darstellt. Vor Optionsausübung gilt der zwingende Übergang dessen in das Gesamthandsvermögen der Master-OHG nur dann als steuerneutral, wenn ein zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist, was jedoch als strittig angesehen wird. Wird davon ausgegangen, dass ein steuerneutraler Übergang möglich ist, so wird nach Optionsausübung wegen der Sperrfristverletzung Grunderwerbsteuer von T€ 12,5 fällig (Steuersatz in Baden-Württemberg beträgt 5%¹²⁹).

Neben der Optionsausübung existiert die bereits erläuterte Begünstigung zur Thesaurierung nach § 34a EStG. Die Vorteilhaftigkeit der beiden Varianten ist für jede Gesellschaft zu prüfen, da individuelle Gegebenheiten zu unterschiedlichen Steuerwirkungen führen. Jedoch kann im folgenden Kapitel ein Vergleich der zwei Optionen wesentliche vor- und nachteilige Unterschiede darstellen.

¹²⁵ Vgl. zum vorhergehenden Text, Carlé 2021: KöMoG: Optionsmodell und Erbschaft-/ Schenkungssteuerrecht, S. 2511

¹²⁶ Vgl. o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, §§ 1, 5, 6 GrEStG und Mundfortz in Frotzcher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 154, 194

¹²⁷ Vgl. Mathäus/Bohn/Heimig 2022: Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Abs. 7 und o.V. 2022: Wichtige Steuergesetze, §§ 5, 6 GrEStG

¹²⁸ Vgl. Wittlinger 2021: Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, Abs. 3.4

¹²⁹ Vgl. o.V. (2011): Landesrecht Baden-Württemberg

4.6 Vergleich zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG

Thesaurierung nach § 34a EStG	Optionsausübung nach § 1a KStG
<p>Vorteile:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Getrennt für jeden Gesellschafter wählbar, somit Vorteile bei Vorliegen von wesentlichem So-BV, Erg.bil. und Verlusten; - Kein Ausschluss der GbR; - Getrennt für jedes Wirtschaftsjahr und auch erst nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres wählbar, daher gewisse Flexibilität, denn in Verlustjahren kann kein § 34a EStG beantragt werden und eine Verlustverrechnung auf Gesellschaftsebene vorgenommen werden; sofern Gewinne erwirtschaftet werden, kann Gebrauch von der Thesaurierung gemacht werden; - Keine Sperrfrist. <p>Nachteile:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Persönlicher ESt-Satz auf Entnahme, welche zumindest die GewSt betrifft, sofern nicht genügend PV für Steuerbelastung bei Thesaurierung, sind weitere Entnahmen zu persönlichem ESt-Satz nötig, zusätzliche Entnahmen schmälern das „Budget“ für die Innenfinanzierung; - Jährlicher Wechsel zwischen Nichtanwendung und Anwendung des § 34a EStG auf lange Sicht problematisch, denn hier können Entnahmen eine ungewollte Nachversteuerung auslösen, Überwachung in Folgejahren nach erstmaliger Anwendung sehr aufwendig und komplex; - Thesaurierungsbelastung höher als bei Option und Gesamtsteuerbelastung bei Ausschüttung höher als bei Pers.Ges. ohne Anwendung des § 34a EStG. 	<p>Vorteile:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gesamtsteuerbelastung auf Gesellschaftsebene niedriger als bei § 34a EStG, siehe hierzu Erläuterung in Kapitel 3.1 und 3.2; - Möglichkeit zum Teileinkünfteverfahren, wenn die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG vorliegen, zudem ist die Vorschrift § 8b KStG anwendbar; - Bei der Option erfolgt nur einmal die komplexe Umstellung, jedoch in den Folgejahren (ausgenommen Rückoption) einfachere Handhabung als bei § 34a EStG. <p>Nachteile:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ausschluss der GbR; - Optionsantrag ist bereits im Vorjahr zu stellen; - Option nur für gesamte Gesellschaft anwendbar, dadurch entstehen möglicherweise Nachteile für Minderheitsgesellschafter; - Jedoch, wenn nicht ausreichende Gesellschafterzustimmung, entfällt Optionsanwendung für alle; - Mögliche steuerliche Folgen bei Option- als auch Rückoption, wie Sperrfristverletzungen, Nachversteuerung von thesaurierten Gewinnen, Einbringungsgewinne, ...; - Gesamtsteuerbelastung minimal höher als bei Anwendung des § 34a EStG.

Abbildung 20: Vergleich der Thesaurierungsbegünstigung mit dem Optionsmodell¹³⁰

Verglichen mit der Option führt die Regelung des Gesetzgebers zu § 34a EStG zu **keiner identischen Steuerbelastung bei Thesaurierung**. Somit könnte, sofern ein Unternehmen bisher nicht den § 34a EStG angewendet hat, ein steuerlicher Anreiz für die Ausübung der Option bestehen. Demgegenüber stehen aber einige Vorteile der Begünstigung, die eine erhöhte Flexibilität mit sich bringen, beispielsweise kann nach § 34a EStG individuell thesauriert werden und sofern beabsichtigt, die Innenfinanzierung ausschließlich durch die Thesaurierung eines bestimmten Gesellschafters verbessert werden. Jedoch ist die Komplexität sehr hoch, weshalb die Anwendung in der Praxis sehr selten ist

¹³⁰ Vgl. Eigene Darstellung in Anlehnung an Kahle/Prinz 2020: Beck'sches Handbuch der Personalgesellschaften, § 1 Rn. 87 f. und Kahsnitz 2021: KöMoG: Optionsmodell und Thesaurierungsbegünstigung, S. 2104-2107

und die einstimmige Meinung der Fachliteratur eine Überarbeitung der Vorschrift verlangt.¹³¹ Pauschal kann keine der Varianten als vorteilhafter deklariert werden. Individuelle Gegebenheiten, Ziele und Folgen gilt es hier zu analysieren und beurteilen.

Im nächsten Abschnitt wird ein Vergleich der Steuerbelastung der drei Varianten, ohne Optionsausübung, mit Ausübung und mit Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung, am Beispiel dargestellt. Hierbei sollen Zahlenwerte zeigen, in welcher Höhe ein Steuerunterschied resultiert. Folgende Zahlenwerte sind gerundet. Die Berechnungen und Erklärungen hierzu können den Kapiteln 2.3 und 3.2 entnommen werden.

5. Steuerlicher Belastungsvergleich am Beispiel

5.1 ohne Ausübung der Option nach § 1a KStG

🏠 Pers.Ges. ohne Optionsausübung	€
Gewinn vor Steuer	100.000
GewSt 14%	10.570*
Steuerbelastung auf Gesellschaftsebene	10.570
Einkünfte der Gesellschafter	100.000
ESt 45%	45.000
./. GewSt-Ermäßigung nach § 35 EStG	10.044
SolZ 5,5% auf ESt	1.923**
Zufluss nach Steuer	52.551
Steuerbelastung auf Gesellschafterebene	36.879
Gesamtsteuerbelastung	47.449 (≈47,4%)

*Berücksichtigung des GewSt Freibetrag von 24.500; daher Gewerbeertrag von 75.500

**SolZ auf ESt von 34.956 (45.000-10.044)

5.2 mit Ausübung der Option nach § 1a KStG

🏠 Optierende Gesellschaft	€		
	↑ Nat. Person	↑ Kap.Ges.	↑ Kap.Ges.
	(2) Beteili- gung im PV	(3) Beteili- gung im BV	(4) Beteili- gung ≥ 10%
Gewinn vor Steuer	100.000	100.000	100.000
GewSt 14%	14.000	14.000	14.000
KSt 15%	15.000	15.000	15.000
SolZ 5,5% auf KSt	825	825	825
Steuerbelastung bei Thesaurierung	29.825 (≈29,8%)	29.825 (≈29,8%)	29.825 (≈29,8%)
Einkünfte der Gesellschafter	70.175	70.175	70.175
TEV § 3 Nr. 40 d EStG (40% der Ausschüttung steuerfrei)		42.105	
Freistellung § 8b Abs. 1 und 5 KStG (95% der Ausschüttung steuerfrei)			3.509
GewSt 14%			491
KSt 15% inkl. 5,5% SolZ			555
ESt 45% inkl. 5,5% SolZ		19.989	
./. GewSt-Ermäßigung § 35 EStG	-	-	
Abgeltungssteuer 25% inkl. 5,5% SolZ	18.509		
Zufluss nach Steuer	51.666	50.186	69.129
Steuerbelastung bei Ausschüttung	18.509	19.989	1.046
Gesamtsteuerbelastung	48.334 (≈48,3%)	49.814 (≈49,8%)	30.871 (≈30,8%)

¹³¹ Vgl. Kahsnitz 2021: KöMoG: Optionsmodell und Thesaurierungsbegünstigung, S. 2110

Wie die Berechnung in Kapitel 2.3 zeigt, ergibt sich bei der Pers.Ges. keine veränderte Steuerbelastung bei **Zahlung von Tätigkeitsvergütungen** an die Gesellschafter. Jedoch führt dies zu einer Änderung bei Kap.Ges.. Hier mindert die Vergütung als abzugsfähige Betriebsausgabe den Gewinn und somit die Höhe der Steuerbelastung bei Thesaurierung, im vorliegenden Beispiel auf 14,9%. Bei Ausschüttung erfolgt dann auf Ebene des Gesellschafters im Vergleich eine höhere Steuerbelastung. Insgesamt ergibt sich bei Zahlung einer Tätigkeitsvergütung bei Kap.Ges. eine niedrigere Gesamtsteuerbelastung, von rd. 47,9%-48,6%. Auch hier ist zu erwähnen, dass individuelle Sachverhalte zu veränderten Ergebnissen führen.

5.3 mit Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG

🏠 Pers.Ges. mit Anwendung des § 34a EStG	€
Gewinn vor Steuer	100.000
GewSt 14%	10.570
ESt 28,25% auf thesaurierten Gewinn	25.264*
ESt 45% auf entnommenen Gewinn	4.757**
./. GewSt-Ermäßigung nach § 35 EStG	10.044
SolZ 5,5% auf ESt	1.099***
Steuerbelastung bei Thesaurierung	31.646 (≈31,6%)
Nachzuversteuernde Einkünfte der Gesellschafter	62.776****
ESt 45%	0
ESt 25% inkl. 5,5% SolZ	15.694
./. GewSt-Ermäßigung § 35 EStG	0
SolZ 5,5% auf ESt	863
Zufluss nach Steuer	51.797
Steuerbelastung bei Entnahme	16.557 (≈16,6%)
Gesamtsteuerbelastung	48.203 (≈48,2%)

* ESt auf thesaurierten Gewinn von 89.430 (100.000 – 10.570)

**ESt auf Entnahme, hier GewSt, da nicht abzugsfähige Betriebsausgabe: 10.570 x 45% = 4.757

***5,5% SolZ auf zu erhebende ESt von 19.977 (25.264 + 4.757 – 10.044)

****Bei Entnahme nachzuversteuernder Betrag von 62.776 (Thesaurierter Gewinn von 89.430 abzüglich 25.264 ESt auf thesaurierten Gewinn abzüglich 1.390 SolZ auf ESt des thesaurierten Gewinns)

Zusammenfassend können folgende Schlussfolgerungen hinsichtlich der laufenden Ertragsteuerbelastung getroffen werden:

- ❖ Gesamtsteuerbelastung bei Pers.Ges. ohne Option und § 34a EStG am günstigsten, aber keine Möglichkeit Gewinne zu thesaurieren;
- ❖ Bei Thesaurierungsabsicht günstigste Steuerbelastung bei Anwendung der Option;
- ❖ Anwendung der Option birgt weitere Vorteile, wie das TEV und den § 8b KStG;
- ❖ Kap.Ges. können hinsichtlich der Zahlung von Tätigkeitsvergütungen vorteilhafter sein, jedoch ist der persönliche ESt-Satz entscheidend.

Es ist dringend zu empfehlen **steuerliche Vergleichsrechnungen**, welche alle **individuellen** Gegebenheiten einer Gesellschaft berücksichtigen, aufzustellen, um genaue Aussagen über steuerliche Folgen und Vorteilhaftigkeiten treffen zu können.

Ein Ziel der Einführung des Optionsrechts ist die Entlastung von global aktiven Pers.-Ges.. Im internationalen Vergleich ist die Rechtsform der Pers.Ges. im Ausland selten verbreitet. Die transparente Besteuerung und das komplexe Konstrukt des So-BV ist global häufig unbekannt und bereitet daher oftmals Probleme. Dies kann vor allem zu

Qualifikationskonflikten führen. Deshalb ist die Rechtsform der Kap.Ges. bei grenzüberschreitenden Aktivitäten als vorteiliger zu beurteilen.¹³² Der nächste Punkt zeigt auf, inwieweit grenzüberschreitende Sachverhalte bei Anwendung der Optionsausübung berücksichtigt wurden und ob damit die beabsichtigte Erleichterung für Pers.Ges. eintritt.

6. Darstellung internationaler Aspekte

Im Folgenden wird nach **Inbound und Outbound** differenziert. Inbound bezeichnet einen Steuerausländer mit Inlandsaktivitäten, gegensätzlich steht Outbound für Steuerländer mit Auslandsaktivitäten.¹³³

Ausländische Gesellschaften/ Gesellschafter

Wie bereits in Kapitel 4.1 beschrieben wurde, dürfen auch ausländische Gesellschaften, sofern sie nach dem Rechtstypenvergleich einer Pers.Ges. entsprechen zur Körperschaftsbesteuerung optieren.

Ausländische Gesellschaft	
ohne Sitz oder GL in Deutschland, aber erzielt inländische Einkünfte (Inbound) → Beschränkte Steuerpflicht nach dem § 2 KStG	die weder Sitz noch GL noch inländischen Einkünfte erzielt (Outbound) → Weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig nach den §§ 1 und 2 KStG
→ Nach BMF-Schreiben optionsberechtigt ¹³⁴	

Ausgeschlossen von der Option sind ausschließlich ausländische Gesellschaften, die nach Optionsausübung in dem Land, indem sich ihr Sitz oder ihre GL befindet, **keiner vergleichbaren Steuer, wie der deutschen KSt**, unterliegen. Vergleichbare Steuer deshalb, sodass die Anwendung eines DBAs erleichtert wird. Die Nachweispflicht dafür liegt bei der ausländischen Gesellschaft, weiter ist von dieser eine Ansässigkeitsbescheinigung des Auslandes einzureichen. Die Option wird zwangsweise beendet, sollte die ausländische optierende Gesellschaft im Sitz- oder GL-Staat keiner der KSt vergleichbaren Steuer fortan unterliegen, dann erfolgt die Rückoption im Sinne eines Formwechsels einer Kap.- in eine Pers.Ges.. Eine **steuerneutrale Optionsausübung** ist für ausländische Gesellschaften allerdings nur dann möglich, wenn die optierende Gesellschaft ihren Sitz oder die GL in einem EU-/EWR-Staat hat, **Drittstaaten** Gesellschaften sind **hiervon ausgeschlossen**.¹³⁵

Ausländische Gesellschafter der optierenden Gesellschaft können grundsätzlich natürliche Personen oder Kap.Ges. sein. Die ausländischen Gesellschafter werden folglich der Option **Gesellschafter einer Kap.Ges.**. Diese ausländischen Gesellschafter müssen die Voraussetzungen des UmwStG erfüllen, um die **Mitunternehmeranteile** steuerneutral **einbringen** zu können. Dabei taucht ein erstes Problem auf. Der Rechtstypenvergleich unterscheidet nicht nach gewerblich oder vermögensverwaltenden Pers.Ges.. Demnach müsste dem ausländischen Gesellschafter eine **steuerneutrale Einbringung** verwehrt bleiben, sofern keine **Mitunternehmerschaft** an einer gewerblichen Pers.Ges.

¹³² Vgl. zum vorhergehenden Text, Kahle/Prinz 2020: Beck'sches Handbuch der Personalgesellschaften, § 1 Rn. 195

¹³³ Vgl. Campenhausen/Grawert 2021: Steuerrecht im Überblick, S. 166

¹³⁴ Vgl. zum vorhergehenden Text, BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 3 f.

¹³⁵ Vgl. BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 5, 11, 91 und Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 24, 62 und Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftsbesteuerung, Rn. 64

besteht, was jedoch im BMF-Schreiben nicht geklärt ist. Außerdem darf das Besteuerungsrecht Deutschlands an Veräußerungsgewinnen an der optierenden Gesellschaft nicht untergehen oder beschränkt werden. Zudem ist für den **ausländischen Gesellschafter** der **Buchwertansatz** der Anteile an der optierenden Gesellschaft **nur möglich**, wenn dieser, falls er eine natürliche Person ist in einem **EU-/EWR-Staat ansässig** und bei einer Kap.Ges. den Sitz oder die GL in einem EU-/EWR-Staat hat. Somit werden Drittstaaten Gesellschafter ebenfalls von einer steuerneutralen Optionsausübung ausgeschlossen. Eine Ausnahme besteht bei Gesellschaftern mit Drittstaatenbezug, sofern das Besteuerungsrecht Deutschlands bei den Anteilen an der optierenden Gesellschaft nicht vollständig verwehrt oder begrenzt ist. Das wäre z.B. der Fall, wenn Deutschland das Besteuerungsrecht beibehält, weil der Drittstaat bei der optierenden Gesellschaft weiterhin von einer Pers.Ges. ausgeht.¹³⁶

Doppelbesteuerungsabkommen

Die nationale Besteuerung der Einkünfte einer optierenden Gesellschaft und deren Gesellschafter wurde bereits in Kapitel 4 behandelt. Nun ist die abkommensrechtliche Behandlung zu untersuchen. Als Folge der Option gilt die inländische optierende Gesellschaft nach Art. 3 Abs. 1b OECD-MA als Gesellschaft und nach Art. 4 eine in Deutschland ansässige Person und somit insgesamt als abkommensberechtigt. Das bedeutet, dass die optierende Gesellschaft auch für **DBA-Fälle als Kap.Ges.** anzusehen ist.¹³⁷

Da die Einkünfte der Anteilseigner aus der Pers.Ges. und Kap.Ges. abkommensrechtlich unterschiedlich behandelt werden, kann die Optionsausübung bei DBA-Anwendung zu Qualifikationskonflikten führen. Folgende Tabelle stellt die grundsätzliche Behandlung der Einkünfte nach dem OECD-MA dar.

Einkünfte aus einer	Personengesellschaft	Optierende Gesellschaft/ Kap.Ges.
Verteilungsnorm:	Art. 7 OECD-MA: Unternehmensgewinne	Art. 10 OECD-MA: Dividenden oder Art. 13 OECD-MA: Veräußerungsgewinne
Besteuerungsrecht:	Unternehmenssitz → Ansässigkeitsstaat der Pers.Ges. (Leistende Pers.Ges.); Falls aber Betriebsstätte im anderen Staat → Quellenstaat der Betriebsstätte.	(1) <u>Dividenden:</u> Grundsätzlich → Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners (Empfänger der Dividende); Jedoch auch beschränkte Quellenbesteuerung möglich → Quellenstaat (Leistende Kap.Ges.) zur Höhe vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA (2) <u>Veräußerungsgewinne:</u> → Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners (Veräußerer der Anteile)
Methodenartikel:	Nach Art. 23A Abs. 1 OECD-MA → Befreiungsmethode im Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Unternehmensgewinne	Bei Dividenden: Nach Art. 23A Abs. 2 OECD-MA → Anrechnung der Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners

Abbildung 21: Überblick über die geltenden OECD-MA Bestimmungen¹³⁸

¹³⁶ Vgl. zum vorhergehenden Text, Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftsbesteuerung, Rn. 65 und Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3797 und Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 63 f. und BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 30, 38

¹³⁷ Vgl. BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 54

¹³⁸ Vgl. Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftsbesteuerung, Rn. 20 und o.V. (2017): OECD-Musterabkommen 2017, Artikel 7, 10, 13, 23A

Nun stellt sich die Frage, wie die ausländischen Staaten darauf reagieren, dass die optierende Gesellschaft hinsichtlich des DBAs erst als Pers.Ges. zu behandeln war und nun aber eine Kap.Ges. ist. Dies kann zu einem Problem führen, welches im nächsten Absatz ausgeführt wird.

Ausländischer Gesellschafter mit Inlandsaktivität

Ist ein **ausländischer Anteilseigner** (nat. oder juristische Person) **an einer inländischen optierenden Gesellschaft beteiligt**, so könnte dies zu einem Qualifikationskonflikt führen. Grundsätzlich ist der ausländische Anteilseigner mit seinen Einkünften aus der inländischen optierenden Gesellschaft **in Deutschland beschränkt steuerpflichtig**, vgl. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG i.V.m. § 2 KStG. So sind zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Regelungen des DBA anzuwenden, welches generell das Besteuerungsrecht für Dividenden und Veräußerungsgewinne dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners zuweist (Ausland). Sollte der ausländische Staat die optierende Gesellschaft hinsichtlich des DBAs weiter als Pers.Ges. ansehen, so erfolgt keine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners (Ausland) und die Dividenden oder Veräußerungsgewinne aus der optierenden Gesellschaft würden unversteuert bleiben.

Aufgrund dieses möglichen Problems wurde im Zuge der Optionseinführung der Abs. 14 im § 50d EStG eingeführt. Dieser besagt, sofern ein ausländischer Anteilseigner, Dividenden oder Veräußerungsgewinne aus einer inländischen optierenden Gesellschaft bezieht, die aufgrund eines **Qualifikationskonflikts** im Ausland nicht der Besteuerung unterliegen oder abweichend besteuert werden, so sind diese ungeachtet der DBA-Regelung in Deutschland (Quellenstaat) steuerpflichtig. Eine solche Besteuerung in Deutschland erfolgt jedoch nicht aufgrund freigestellter Schachteldividenden.¹³⁹

Wie der Sachverhalt „abweichend besteuert“ zu definieren ist, bleibt allerdings offen.

Inländische Gesellschafter mit Auslandsaktivität

Anders können auch **inländische Anteilseigner** (nat. oder juristische Person), die in **Deutschland** nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG **unbeschränkt steuerpflichtig** sind, **an einer ausländischen optierenden Gesellschaft beteiligt** sein und daraus Dividenden oder Veräußerungsgewinne erzielen.

Daneben kann auch eine in **Deutschland** gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG **unbeschränkt steuerpflichtige inländische optierende Gesellschaft an einer ausländischen Kap.-Ges. beteiligt** sein und Einkünfte aus dieser Beteiligung erzielen.

In beiden Fällen sind die **inländischen Anteilseigner als Gesellschafter einer Kap.Ges.** anzusehen und zu behandeln. Die inländischen Gesellschafter beziehen entweder Dividenden oder Veräußerungsgewinne, die nach DBA im Ansässigkeitsstaat (Deutschland) zu versteuern sind.¹⁴⁰ Hier kann es ebenso zu einem **Qualifikationskonflikt** kommen, wenn neben dem Ansässigkeitsstaat (Deutschland), auch der Sitzstaat der leistenden Gesellschaft besteuert, weil die optierende Gesellschaft im Ausland weiter als Pers.Ges. angesehen wird.

¹³⁹ Vgl. zum vorhergehenden Text, BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 63, 79 und Nagel/Schlund 2021: KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, S. 1884 und Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 223 und Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftbesteuerung, Rn. 20 und Haase 2021: Das Optionsmodell – internationale Aspekte

¹⁴⁰ Vgl. zum vorhergehenden Text, Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 221, 224 und Zapf 2021: Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, S. 3794



Wegzugsbesteuerung

Für die Gesellschafter einer optierenden Gesellschaft gilt fortan die **Wegzugsbesteuerung**, die in § 6 AStG geregelt ist.¹⁴¹ Die Wegzugsbesteuerung greift, wenn eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person, Anteile an einer Kap.Ges. von mindestens 1% im Privatvermögen hält, in das Ausland zieht und dadurch die unbeschränkte Steuerpflicht beendet wird. Durch die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht verliert Deutschland sein Recht zur Besteuerung. Aufgrund dessen findet eine **fiktive Anteilsveräußerung nach § 17 EStG** statt. Als Auswirkung der Option gelten die Anteile an der optierenden Gesellschaft als Anteile i.S.d. § 17 EStG und somit greift ab dem Beendigungszeitpunkt der unbeschränkten Steuerpflicht die Aufdeckung der stillen Reserven der Beteiligung und der Gewinn ist als Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG zu versteuern.¹⁴²

Neben der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht können auch andere Tatbestände zur Wegzugsbesteuerung führen, wenn z.B. ein Gesellschafter in zwei Staaten ansässig ist und dadurch das Recht Deutschlands zur Besteuerung begrenzt oder vollständig versagt wird. Zudem greift der § 6 AStG bei unentgeltlichen Übertragungen an eine nicht in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Person. Das tritt beispielsweise bei einer Schenkung oder Vererbung ein.

Die Auslösung der Wegzugsbesteuerung ist eine **negative Konsequenz** der Optionsausübung, denn dies führt zu einem Steueraufwand, der zu begleichen ist, obwohl keine liquiden Mittel fließen. Jedoch ist es möglich die daraus resultierende Steuer zu **stunden**. Ab dem Jahr 2022 gibt es bei der Stundung keine Differenzierung zwischen dem Wegzug in ein EU-/EWR-Staat und ein Wegzug in ein Drittstaat, was vor allem für den Wegzug in ein EU-EWR-Staat eine deutliche Verschlechterung darstellt, da dieser zuvor begünstigt wurde.¹⁴³

Fallbeispiel: RR verstirbt im Jahr 2023 überraschend, sein Sohn, der in der Schweiz wohnt, erbt seine Beteiligung an der optierenden Master-OHG. Trotz dessen, dass die Beteiligung nicht veräußert, sondern vererbt wird, sind zum Todeszeitpunkt von RR die stillen Reserven der Beteiligung i.H.v. T€ 300 aufzudecken und i.S.d. § 17 EStG unter Anwendung des TEV nach § 3 Nr. 40 c EStG mit T€ 180 zu versteuern.

Weitere steuerrechtliche Folgen internationaler Sachverhalte

Für die optierende Gesellschaft sind folgenden Vorschriften nicht mehr anwendbar:

- Mutter-Tochter-Richtlinie (nach Auffassung der Finanzverwaltung),
- Zins-/Lizenz-Richtlinie (nach Auffassung der Finanzverwaltung),
- § 50d Abs. 10 EStG (für Sondervergütungen der Gesellschafter),
- Die Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2 des § 7 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung),
- Der § 20 Abs. 2 AStG.

Dafür finden folgende Vorschriften für die optierende Gesellschaft nun Anwendung:

- Bei ausländischer optierender Gesellschaft die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG,
- Bei ausländischer Gesellschafter Kap.Ges. der § 50d Abs. 3 EStG.¹⁴⁴

¹⁴¹ Vgl. Mundfortz in Frotscher/Düren 2022: Kommentierung zu § 1a Option Körperschaftbesteuerung, Rn. 232

¹⁴² Vgl. BMF 2021: IV C 2 – S 2707/21/10001:004, Rn. 50, 62

¹⁴³ Vgl. zum vorhergehenden Text, Ferstl in Böttcher/Ferstl/Graf/Speicher/Karl/Moll 2022: Kurzhinweise zur Wegzugsbesteuerung, S. 18-22 und Haase 2021: Das Optionsmodell – internationale Aspekte

¹⁴⁴ Vgl. Pung 2021: Die Körperschaftsteuer, KStG § 1a Option zur Körperschaftsbesteuerung, Rn. 18, 21, 23

Zusammenfassend lässt sich erkennen, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Optionsausübung einige ausländische Sachverhalte berücksichtigt hat, wie beispielsweise, dass die Anwendung für ausländische Gesellschaften eröffnet ist und die Gesellschafter auch außerhalb Deutschlands ansässig sein können. Jedoch treten in diesem Zusammenhang auch viele Negativpunkte auf, wie die Wegzugsbesteuerung oder dem Ausschluss aus der steuerneutralen Optionsausübung bei bestehendem Drittstaatenbezug. Weiter kann die damit einhergehende Änderung der Verteilungsnorm des DBAs zu Qualifikationskonflikten führen, denn Gesellschafter einer Pers.Ges. sind nun Gesellschafter ein Kap.-Ges., wie auch dass die optierende Gesellschaft vorher als eine Pers.Ges. und nun als eine Kap.Ges. zu behandeln ist. Die vorhergehenden Ausführungen sollen vor allem zeigen, dass der Wille des Gesetzgebers zur Erleichterung im internationalen Kontext sichtbar ist, jedoch die Ausführung in der Praxis erhebliche Probleme mit sich bringen kann.

Nachdem das Optionsmodell umfassend behandelt wurde, rundet das Resümee im nächsten Gliederungspunkt diese Arbeit ab.

7. Resümee

In dieser Arbeit sollte untersucht werden, welches Motiv zur Anwendung des Optionsmodells veranlasst, wie die Anwendung vorzunehmen ist und welche Folgen sich daraus ergeben.

Der **Beweggrund** zur Optionsausübung ist klar ersichtlich geworden, die Gesellschaften profitieren von der gesellschaftsrechtlich flexiblen Struktur einer Pers.Ges. z.B. keine Publizitätspflichten und von den steuerrechtlichen Vorteilen einer Kap.Ges. z.B. Thesaurierungsmöglichkeit.

Die Vergangenheit zeigt, dass aufgrund der Komplexität die Begünstigung nach § 34a EStG kaum Anwendung findet. Dies kann vermutlich, aufgrund der weitreichenden Folgen, die die Option mit sich bringt, ebenfalls bei dem Optionsrecht anzunehmen sein. Die Folgen sind zu differenzieren, auf die **steuerlichen Folgen** durch die Ausübung der Option und auf die laufende Ertragsbesteuerung nach der Optionsausübung. Generell ist die Ausübung der Option bei Buchwertfortführung und nicht Vorliegen von weiteren Sachverhalten, die im Zusammenhang mit der Optionsausübung Steuerfolgen auslösen, steuerneutral möglich. Jedoch ist zu erwarten, dass nahezu jede Gesellschaft Sachverhalte betreffen, deren Folgen zu erheblichen Steuerbelastungen führen. Das Vorliegen von Vorteilen bei der laufenden Ertragsbesteuerung kann ebenfalls nicht pauschal als Aussage getroffen werden. Persönliche ESt-Sätze spielen dabei einen großen Einfluss. Ist der persönliche Steuersatz niedrig, so könnte die Mitunternehmerbesteuerung vorteiliger sein. Bei hohem ESt-Satz könnte die Besteuerung von Kap.Ges. durch die festen Steuersätze hinsichtlich der KSt und KapESt einen Anreiz darstellen.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Option zu einigen Vorteilen führt, wie z.B. die Thesaurierungsmöglichkeit in Gewinnphasen, die Anwendung des TEV oder des § 8b KStG. Demgegenüber stehen aber einige steuerliche Nachteile, wie z.B. das Ausbleiben einer Verrechnungsmöglichkeit auf Gesellschafterebene in Verlustphasen und die sämtlichen Eintrittshürden, die bei der Ausübung des Modells entstehen. Eine Stellungnahme über die generelle **steuerliche Vorteilhaftigkeit des Optionsmodells** kann

deshalb nicht vorgenommen werden, es sind vor Ausübung individuelle Belastungsrechnungen aufzustellen und gesellschaftsabhängige Folgen zu analysieren.

Nachfolgend einige Beispiele der vorzunehmenden Analyse: Prüfung Gesellschaftsvertrag (Fremdvergleich, Gewinnverwendung), steuerliche Belastung durch die Gewinne die als Folge der Option resultieren (Einbringungsgewinn, Nachversteuerung von vorherigen Einbringungsvorgängen des So-BV oder bereits thesaurierten Gewinnen), Ermittlung, ob die Thesaurierung nach § 34a EStG oder der echte Formwechsel vorteilhafter ist, zu leistende Ausgleichs aufgrund entstehender Nachteile von Gesellschaftern. Auch eintretende Faktoren nach der Optionsausübung sind vorab zu ermitteln, wie z.B. Behandlung grenzüberschreitender Vorgänge, sowie Auswirkungen der Überlassung von zurückbehaltenem So-BV, die Abzugsfähigkeit von Anteilsfinanzierungskosten und entstehende Sperrfristen. Diese Punkte stellen nur einige der Wesentlichsten dar.

Beachtet man diesen hohen Arbeitsumfang, dem damit zusammenhängenden kostspieligen Beratungsaufwand und weitere steuerliche Hürden die gegenwärtig oder zukünftig entstehen könnten, so wird **meiner Meinung** nach nur in wenigen Fällen von der Option nach § 1a KStG Gebrauch gemacht. Die wenigen Fälle sind solche Unternehmen, die noch nicht lange bestehen und deshalb keine „Vorbelastung“ haben, sowie sehr ertragsstarke Unternehmen, die beabsichtigen langfristig zu thesaurieren und somit bedeutend von der Thesaurierungsbesteuerung profitieren, als auch Konzernstrukturen in denen die Anwendung des § 8b KStG zu deutlichen Steuervorteilen führt. Nur in diesen und wenigen weiteren individuellen Fallkonstellationen wird die Option im Gesamtblick zu einem nachhaltigen steuerlichen Vorteil führen. Es lässt sich behaupten, dass die Option für Pers.Ges. als ausgeschlossen gilt, wenn sie einzubringenden Grundbesitz im So-BV, sowie sehr hohe Nachversteuerungsbeträge nach § 34a EStG haben.

Alles in allem ist der Grundgedanke des Optionsmodells als positiv zu werten, jedoch wurde diese Idee in der praktischen Anwendung nicht gut umgesetzt. Die Hürden für den Ein- und Ausstieg sind zu hoch, weshalb der steuerliche Vorteil der Thesaurierungsbelastung durch andere Nachteile überlagert wird. Zudem teile ich die Ansicht der Fachliteratur, eine Überarbeitung der Thesaurierungsbegünstigung wäre sinnvoller gewesen als die Einführung eines so komplexen und mit steuerrechtlichen Hürden verbundenen Optionsmodells. Vor allem bei Pers.Ges. mit vorliegendem So-BV würde die Thesaurierung eine günstigere Alternative darstellen.

Folgende Forschungsfragen wurden durch die Arbeit wie folgt beantwortet:

- Ist ein steuerneutraler Wechsel der Rechtsform durch diese Option möglich?
Ja, generell möglich, sofern die Buchwerte fortgeführt werden und keine individuellen Gegebenheiten bestehen, die weitere Steuerfolgen auslösen.
- Wie unterscheidet sich die laufende Besteuerung vor und nach der Option, ergeben sich hierbei wesentliche Vorteile?
Deutliche Unterschiede, vgl. hierzu Kapitel 4.2.3, wodurch individuelle Vorteile entstehen können.
- Welche Vorteile und Probleme ergeben sich aus der Ausübung des Optionsrechts?
Vorteile und Probleme vgl. die vorhergehenden Ausführungen. Es überwiegen die Hürden, die jedoch individuell bestehen oder nicht.
- Ist das Optionsmodell praxistauglich?
Jein, da die Folgen sehr komplex und weitreichend sind. Aufgrund dessen kann eher von einer geringen Anwendung in der Praxis ausgegangen werden.

- Sind alle Sachverhalte durch den Gesetzgeber geklärt worden?
Nein, es bleiben weiterhin offene Fragen bestehen, weshalb viele Unsicherheiten im Zusammenhang mit dem Optionsmodell bestehen. Einige Sachverhalte wurden im BMF-Schreiben geregelt, jedoch stellt dieses per se kein Gesetz, sondern nur die Auffassung der Finanzverwaltung dazu dar. Auch Fachliteraturmeinungen stehen häufig nicht im Einklang mit der Sichtweise der Finanzverwaltung.
- Warum wird anstelle der Option nicht in eine Kapitalgesellschaft formgewechselt?
Echter Formwechsel ist aufwendig und kostenintensiv. Bei fiktivem Formwechsel können weiterhin zahlreiche gesellschaftsrechtliche Vorteile, die mit der Rechtsform der Pers.Ges. verbunden sind genutzt werden.
- Ist die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG steuerrechtlich sinnvoller als die Option?
Keine Pauschale Antwort möglich, je nach Sachverhalt, z.B. wenn So-BV vorliegt, kann das vorteilhafter sein, jedoch zeigt die Erfahrung, dass die Inanspruchnahme zu komplex und aufwendig ist und Berechnungen zeigen, dass sie zu keiner identischen Thesaurierungsbelastung führt.
- Wird das angestrebte Ziel des Gesetzgebers durch die Einführung des § 1a KStG erreicht?
**Nein, die Rechtsformneutralität wird nicht hergestellt, weil die Besteuerung immer noch an die Rechtsform gebunden ist. Jedoch wird der Pers.Ges. die Möglichkeit zur Körperschaftsbesteuerung eröffnet, also erfolgt in gewisser Weise eine Annäherung bezüglich dieses Motivs. Aber es entstehen bedeutende Hürden zur Anwendung des §1a KStG und somit wird häufig der Weg hin zu einer Annäherung in der Rechtsformneutralität „verwehrt“. Zusätzlich ist die Gleichbehandlung eine bedeutende Intention der Rechtsformneutralität, jedoch werden Unternehmen wie das Einzelunternehmen und die GbR vom § 1a KStG ausgeschlossen.
Das Motiv den Mittelstand zu entlasten, wird ebenfalls nur bedingt erreicht. Zum einen ist durch die Thesaurierung die Wettbewerbsfähigkeit und Steuerentlastung erstmal gegeben, jedoch ist zu bezweifeln, dass die individuellen Gegebenheiten eines Mittelstandunternehmens eine steuerneutrale bzw. -günstige Optionsausübung überhaupt zulassen.**
- Werden internationale Aktivitäten durch die Option berücksichtigt?
Viele Sachverhalte wurden aufgenommen, Ausschlusskriterien wurden festgelegt, jedoch stellen sich dadurch einige weitere Fragen, die nicht geklärt sind und damit Unsicherheiten bewirken.

Als Abschluss dieser Arbeit ist auf der nachfolgenden Seite eine eigens erstellte Gesamtübersicht über das Optionsmodell dargestellt.



Abbildung 22: Gesamtübersicht der Option zur Körperschaftsbesteuerung ¹⁴⁵

Literaturverzeichnis

Barth, A. (2008): Unternehmenssteuerreform 2008. 1. Auflage, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.

BMF (2021): IV C 2 – S 2707/21/10001:004. In: BStBl. I, S. 2212.

Brähler, G./Krenzin, A. (2020): Umwandlungssteuerrecht, Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung. 11., überarbeitete und aktualisierte Auflage, Wiesbaden: Springer Gabler Verlag.

Campenhause, O./Grawert, A. (2021): Steuerrecht im Überblick - Zusammenfassungen und Grafiken. 6., überarbeitete, erweiterte und aktualisierte Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.

Carlé, C. (2021): KöMoG: Optionsmodell und Erbschaft-/ Schenkungssteuerrecht. Durchbrechung der einheitlichen Betrachtungsweise von Mitunternehmeranteilen. In: NWB 34/2021 (27.08.2021), S. 2508-2513.

Ertel, M./Weber, S. (2022): Mitgefangen, mitgehungen – der Steuerschaden von Minderheitsgesellschaftern bei Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung. In: Der Betrieb 29/2022 (18.07.2022), S. 1657-1662.

Ettinger, J./Burki, N./Fugger, G./Brix, R./Hellwege, R./Psaier, M./Suttner, J./Bader, A./Palma Borges, R. (2021): Wegzugsbesteuerung. 4., aktualisierte und erweiterte Auflage, Herne: NWB Verlag GmbH & Co. KG.

Feldgen, R. (2022): Kommentierung Körperschaftsteuergesetz, § 1a KStG Option zur Körperschaftbesteuerung. In: Bott, H./Walter, W., Stand: Februar 2022. URL: https://www.stotax-portal.de/stotax-portale?lifeCycleId=KO09-QCXT4SUS&view=STX_DOC_DETAIL&theme=a&page=produktuebersicht-nach-login (07.10.2022).

Ferstl, M. (2022): Kurzhinweise zur Wegzugsbesteuerung – Verschärfung seit 2022. In: Böttcher, J./Ferstl, M./Graf, J./Speicher, M./Karl, R./Moll, T. (Hrsg): Steuerseminare Graf, Seminare für Steuer- und Wirtschaftsrecht GmbH, Ausgabe Aktuelles Steuerrecht I/2022, S. 17-23.

Fuhrmann, C. (2021): KöMoG: Das Optionsmodell im Umwandlungssteuerrecht. Praxisrelevante Fragestellungen im Zusammenhang mit dem Wechsel des Besteuerungsregimes. In: NWB 32/2021 (13.08.2021), S. 2356-2365.

Haase, F. (2021): Das Optionsmodell – internationale Aspekte. In: Audio-Podcast NWB Tax Quartett, Folge 11 vom 06.09.2021, Moderatoren Oertel, E. und Holle, F., In Zusammenarbeit mit dem IWB und NWB Verlag. URL: <https://www.nwb.de/iwb-podcast> (12.10.2022).

Heinhold, M./Hüsing, S./Kühnel, M./Streif, D./Weißflog, K. (2015): Besteuerung der Gesellschaften – Rechtsformen und ihre steuerliche Behandlung. 3., überarbeitete und erweiterte Auflage, Herne: NWB Verlag GmbH & Co. KG.

Hierl, S./Huber, S. (2008): Rechtsformen und Rechtsformwahl – Recht, Steuern, Beratung. 1. Auflage, Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler.

Kahle, H./Prinz, U. (2020): Beck'sches Handbuch der Personalgesellschaften. 5. Auflage, München: Verlag C.H.Beck oHG.

Kahsnitz, M. (2021): KöMoG: Optionsmodell und Thesaurierungsbegünstigung. Vergleich der steuerlichen Konsequenzen. In: NWB 29/2021 (23.07.2021), S. 2100-2112.

Korn, K. (2021): KöMoG: Auswirkungen aus der Existenz verrechenbarer Verluste und von Überentnahmen. Fallstricke und Nebenwirkungen bei der Option zur Körperschaftsbesteuerung. In: NWB 36/2021 (10.09.2021), S. 2660-2666.

Kusch, K. (2021): Checkliste für die Option zur Körperschaftsteuer (§ 1a KStG). In: NWB Dok.-Nr.: 858080 (November 2021).

Langbein, C. (2017): Vorlesungsskript Einkommensteuerrecht, Sommersemester 2017, Hochschule Neu-Ulm.

Maßbaum, A./Sureth-Sloane, C. (2021): Besteuerung und Rechtsformwahl - Personen-Kapitalgesellschaften und Mischformen im Vergleich. 8., aktualisierte und erweiterte Auflage, Herne: NWB Verlag GmbH & Co. KG.

Mathäus, E./Bohn, A./Heimig, M. (2022): Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften. In: Haufe HI14864264 (04.01.2022).

Müller, S. (2021): KöMoG: Optionsmodell im Lichte steuerlicher Sperrfristen. Ein Überblick über die Wechselwirkungen. In: NWB 30/2021 (30.07.2021), S. 2190-2201.

Mundfortz, J. (2022): Kommentierung § 1a Option Körperschaftbesteuerung. In: Frot-scher, G./Düren, K. (Hrsg.): Haufe HI14978894 (01.07.2022).

Nagel, K./Schlund, A. (2021): KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften. In: NWB 26/2021 (02.07.2021), S. 1874-1884.

Niehus, U./Wilke, H. (2018): Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften. 5. überarbeitete und aktualisierte Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.

Niehus, U./Wilke, H. (2020): Die Besteuerung der Personengesellschaften. 8. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.

o.V. (2011): Landesrecht Baden-Württemberg, Gesetz über die Festsetzung des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer. URL: <https://www.landesrecht-bw.de/jportal/?quelle=jlink&docid=jl-GrEStFest-GBWpP1&psml=bsbawueprod.psml&max=true> (06.10.2022).

o.V. (2017): OECD-Musterabkommen 2017. URL: https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2fges%2foecd_muster-abk%2fcont%2foecd_musterabk%2ein%2ehtm (13.10.2022).

o.V. (2021): Optionsmodell würde Mittelstand helfen. Stellungnahme des Institut der Wirtschaftsprüfer. In: Lexinform Dok.-Nr.: 0403750 (18.05.2021).

o.V. (2022): Wichtige Steuergesetze mit Durchführungsverordnungen, 71. Auflage, Stand: 1. Januar 2022, Herne: NWB Verlag GmbH & Co. KG.

Pung, A. (2021): Die Körperschaftsteuer, KStG-Kommentar § 1a Option zur Körperschaftsbesteuerung. In: Dötsch, E./Pung, A./Möhlenbrock, R. (Hrsg.): Haufe HI14794601 (01.12.2021).

Ramb, J. (2021): Körperschaftsteuer – Lexikon des Steuerrechts, In: Lexinform Dok.-Nr.: 0630516 (01.10.2021).

Rödl & Partner (2021): Per Antrag zur Körperschaftsbesteuerung – Das neue Optionsmodell nach dem KöMoG, Stand 25.06.2021. URL: <https://www.roedl.de/themen/koerperschaftsteuer-optionsmodell-koemog-modernisierung-mitunternehmerbesteuerung-kapitalgesellschaft-auswirkungen#zeit> (27.06.2022).

Schießl, H. (2022): UmwR, Kommentierung § 1a KStG. 200. Aktualisierungslieferung, In: Widmann, S./Mayer, D., Stand April 2022. URL: https://www.stotax-portal.de/stotax-portale?lifeCycleId=KO0B-DZ1BAH92&view=STX_DOC_DETAIL&theme=a&page=produktuebersicht-nach-login (07.10.2022).

Schoor, H. (2021): Rechtsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und Gesellschafter. In: Haufe HI2195853 (28.09.2021).

Schwedhelm, R. (2016): Die Unternehmensumwandlung - Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel, Einbringung. 8. neu bearbeitete Auflage, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG.

Sobanski, S. (2021): KStG eKommentar ab Veranlagungszeitraum 2021, § 1a KStG (Option zur Körperschaftbesteuerung) Neukommentierung unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 10.11.2021, Stand 26.08.2022. URL: https://www.stotax-portal.de/stotax-portale?lifeCycleId=EK0C-4XSDD86R&view=STX_DOC_DETAIL&theme=a&page=produktuebersicht-nach-login (14.09.2022).

Statistisches Bundesamt (2022): Anzahl der umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen/Steuerpflichtigen in Deutschland im Jahr 2020 nach Rechtsform. URL: <https://de-statista-com.ezproxy.hs-neu-ulm.de/statistik/daten/studie/986417/umfrage/anzahl-der-unternehmen-in-deutschland-nach-rechtsform/> (25.06.2022).

Statistisches Bundesamt (2022): Mittelstand in Deutschland. URL: <https://de-statista-com.ezproxy.hnu.de/themen/3996/mittelstand-in-deutschland/#dosierKeyfigures> (26.10.2022).

Statistisches Bundesamt (2022): Verteilung der Unternehmen in Deutschland nach Unternehmensgröße im Jahr 2020. URL: <https://de-statista-com.ezproxy.hnu.de/statistik/daten/studie/731901/umfrage/verteilung-unternehmen-in-deutschland-nach-unternehmensgroesse/> (26.10.2022).

Stobbe, T. (2019): Steuern kompakt. 16., überarbeitete Auflage, Sternenfels: Verlag Wissenschaft & Praxis.

Strahl, M. (2021): Chancen und Risiken einer Option nach § 1a KStG. In: NWB 26/2021 (02.07.2021), S. 1849.

Strecker, A./Carlé, T. (2021): KöMoG: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens im Rahmen des Optionsmodells. Steuerliche Herausforderungen und Lösungsansätze. In: NWB 28/2022 (16.07.2021), S. 2022-2030.

Weber, S. (2021): Vorlesungsskript Unternehmensbesteuerung, Sommersemester 2021, Hochschule Neu-Ulm.

Wehrheim, M./Fross, I. (2019): Grundzüge der Unternehmensbesteuerung. 3., vollständig überarbeitete Auflage, München: Verlag Franz Vahlen.

Wernberger, M./Wangler, C. (2022): Das Optionsmodell für Personalgesellschaften auf dem Prüfstand. In DStR 30/2022, S. 1513-1522.

Wittlinger, J. (2021): Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts. In: Haufe HI14396782 (15.11.2021).

Wollweber, M./Kost, T. (2022): GmbH 2 GO (Teil 7): Individuelle Zuordnung disquotaler Einlagen durch personenbezogenes Einlagekonto. In: GmbH-StB, Heft 3/2022, S. 90.

Zapf, A. (2021): Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell – Eine erste Analyse zu wichtigen Praxisfragen. In: NWB 51/2021 (24.12.2021), S. 3792-3805.



Ehrenwörtliche Erklärung

Ich versichere, dass ich die vorliegende Abschlussarbeit selbständig angefertigt, nicht anderweitig für Prüfungszwecke vorgelegt, keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt, sowie wörtliche und sinngemäße Zitate als solche gekennzeichnet habe und die Überprüfung mittels Anti-Plagiatssoftware dulde.

Neu- Ulm, 27.10.2022

Ort, Datum

Schiebel Lisa

Unterschrift