

Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften

KStG § 1a ■ EStG § 15

Die zentrale Komponente des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts¹ ist die Einführung einer Optionsmöglichkeit für Personengesellschaften, zur Körperschaftsteuerpflicht zu optieren. Mit der Möglichkeit eines Wechsels vom Transparenz- zum Trennungsprinzip im Hinblick auf die Besteuerung der Anteilseigner soll eine annähernd rechtsformneutrale Besteuerung ermöglicht werden.

Ein Antrag kann erstmals für nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre gestellt werden.

Sachverhalt

Die A-OHG betreibt eine Fischfabrik in Hannover. An ihr sind A und B zu jeweils 50 % beteiligt. Die OHG erzielt 2022 einen steuerlichen Gesamthandsgewinn i. H. von 50.000 Euro. Ihr Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

A ist der Geschäftsführer der OHG und erhält für seine Tätigkeit unabhängig von deren Gewinn bzw. Verlust eine fremdübliche jährliche Vergütung i. H. von 80.000 Euro.

B hat der OHG ein Darlehen i. H. von 400.000 Euro gewährt, welches mit 1 % p. a. verzinst wird. Die Zinszahlung an B erfolgt einmal jährlich i. H. von 4.000 Euro. Die Tätigkeitsvergütung sowie die Zinsen wurden von der OHG jeweils als Betriebsausgabe berücksichtigt.

Frage

1. Wie sind der von der OHG erzielte Gewinn sowie die an ihre Gesellschafter gezahlten Vergütungen ertragsteuerlich zu behandeln?
2. Wie sind der von der OHG erzielte Gewinn sowie die an ihre Gesellschafter gezahlten Vergütungen ertragsteuerlich zu behandeln, wenn die OHG die Optionsmöglichkeit nach § 1a KStG in Anspruch nimmt?

¹ KöMoG vom 25.06.2021 (BGBl 2021 I S. 2050).

Antwort

1. Der von der OHG erzielte Gesamthandsgewinn sowie die von den Gesellschaftern erzielten Sonderbetriebseinnahmen sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die bei der OHG der Gewerbesteuer unterliegen.
2. Der von der OHG erzielte Gesamthandsgewinn unterliegt auf Ebene der Gesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Die Tätigkeitsvergütung von A stellt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG); bei den an B gezahlten Zinsen handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Begründung

Zu 1: Da die OHG als Personengesellschaft teilrechtsfähig ist (§ 124 Abs. 1 HGB), ist sie für Zwecke der Umsatzsteuer sowie der Gewerbesteuer das Besteuerungssubjekt, während für Zwecke der Einkommensbesteuerung ein Durchgriff auf die Ebene der Gesellschafter erfolgt; insoweit ist das Transparenzprinzip anzuwenden. Die von der OHG erzielten Einkünfte stellen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, die den einzelnen Mitunternehmern der Gesellschaft als Einkünfte i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG entsprechend ihrer jeweiligen Beteiligungsquote zuzurechnen sind. Diese werden gem. § 179 Abs. 1 i. V. m. § 179 Abs. 2 Satz 2 und § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festgestellt und im Rahmen der persönlichen Einkommensteuerveranlagung der einzelnen Gesellschafter der Einkommensbesteuerung unterworfen.

Die von den Gesellschaftern A und B erhaltenen Vergütungen, die sie für ihre Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen bezogen haben, werden gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu Einkünften aus Gewerbebetrieb umqualifiziert² und sind ebenfalls im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte zu berücksichtigen. Der Gewerbeertrag der OHG beträgt mithin insgesamt 134.000 Euro. Das von B gewährte Darlehen stellt ertragsteuerliches Sonderbetriebsvermögen bei der OHG dar, da es unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft dient.³

Den Mitunternehmern sind auf der ersten Stufe Gewinnanteile i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. H. von jeweils 25.000 Euro zuzurechnen.

² BFH vom 06.07.1978 IV R 24/73 (BStBl 1978 II S. 647).

³ R 4.2 Abs. 2 Satz 1 EStR.

Unter Berücksichtigung der erhaltenen Sondervergütungen ergeben sich auf der zweiten Stufe für A Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. H. von 105.000 Euro und für B i. H. von 29.000 Euro.

Zu 2: Mit der Option gem. § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG ist eine Personenhandelsgesellschaft für ertragsteuerliche Zwecke wie eine Kapitalgesellschaft und deren Mitunternehmer sind wie die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln. Auf diesem Wege wird auch für Personengesellschaften das Trennungsprinzip etabliert, wobei die Vorzüge einer Personengesellschaftsstruktur – wie die Einfachheit von Privatentnahmen, die Handlungsmöglichkeiten der Gesellschafter sowie einfache Vertretungsmöglichkeiten ohne die Notwendigkeit formeller Beschlüsse bzw. notarieller Beurkundungen – erhalten bleiben.⁴

Option ...

Mit dem Übergang zur Körperschaftsbesteuerung wird ertragsteuerlich gem. § 1a Abs. 2 KStG ein Formwechsel nach § 1 Abs. 3 UmwG fingiert, im Rahmen dessen wird eine Einbringung der einzelnen Mitunternehmeranteile in die übernehmende Kapitalgesellschaft zugrunde gelegt.⁵

*... fingiert
Umwandlung*

Der steuerliche Gesamthandsgewinn ist **körperschaftsteuerpflichtig**, sodass (15 % von 50.000 Euro =) 7.500 Euro Körperschaftsteuer anfallen. Gewerbesteuerpflichtig ist nicht mehr der gesamte OHG-Gewinn i. S. des § 15 EStG i. H. von 134.000 Euro (vgl. „Zu 1“), sondern nur noch der Gesamthandsgewinn von 50.000 Euro. Der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GewStG i. H. von 24.500 Euro entfällt allerdings.

Da die Beteiligung eines Mitunternehmers an einer optierenden Gesellschaft für dessen Einkommensbesteuerung gem. § 1a Abs. 3 KStG als Beteiligung eines Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft gilt, sind die zwischen den Gesellschaftern A und B sowie der optierenden OHG bestehenden vertraglichen Beziehungen wie unter fremden Dritten abgewickelte Rechtsgeschäfte zu behandeln und die daraus resultierenden Vergütungen entsprechend zu qualifizieren. So führen die Einnahmen, die A von der OHG für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezieht, gem. § 1a Abs. 3 Nr. 2 KStG zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Die optierende OHG gilt als lohnsteuerlicher Arbeitgeber und A entsprechend als Arbeitnehmer (§ 1a Abs. 3 Satz 7 KStG). Die von B erhaltenen Einnahmen aus der

*... und berücksichtigt
Sondervergütungen*

⁴ Meyering/Müller-Thomczik, DB 2021 Nr. 29 S. M5f.

⁵ Vgl. FG Münster vom 25.07.2012 10 K 3388/08 K G F; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 25 Rn. 28 m. w. N.; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 25 Rn. 19 m. w. N.

Hingabe eines Darlehens an die OHG führen bei B gem. § 1a Abs. 3 Nr. 3 EStG zu Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. des § 8 Abs. 2 KStG sowie der Gewerbeertrag der optierenden OHG betragen mithin 50.000 Euro. Die Einkünfte des A aus nichtselbständiger Arbeit betragen 79.000 Euro (Bruttoarbeitslohn 80.000 Euro \times Arbeitnehmer-Pauschbetrag 1.000 Euro).

Die Einkünfte von B aus Kapitalvermögen betragen 4.000 Euro. Diese unterliegen bei B nicht der Abgeltungsteuer, sondern dem tariflichen Steuersatz i. S. des § 32a EStG, da B zu mehr als 10% an der optierenden Gesellschaft beteiligt ist und die Zinsen bei der OHG als Schuldner Betriebsausgaben darstellen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG).

Entnahmen

Zusätzlich haben die Gesellschafter die vorgenommenen Entnahmen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern; § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist entsprechend erweitert worden. Kapitalertragsteuerpflicht besteht insoweit aber nicht.

Anmerkung: § 25 Satz 1 i. V. m. § 20 Abs. 1 UmwStG sieht im Rahmen eines Formwechsels i. S. des § 1 Abs. 3 UmwG vor, dass alle funktional wesentlichen Grundlagen der Mitunternehmeranteile ertragsteuerliches Betriebsvermögen der optierenden Gesellschaft werden; hierzu zählen ggf. auch Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens auf Ebene der optierenden Personengesellschaft.⁶

In seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf hatte der Bundesrat⁷ angeregt, eine Regelung für das Sonderbetriebsvermögen in das Gesetz aufzunehmen um sicherzustellen, dass erhebliches Sonderbetriebsvermögen der Steuerneutralität einer Option nach § 1a KStG nicht entgegensteht. Eine solche Klarstellung ist jedoch nicht erfolgt. Es ist damit unklar, ob im Rahmen der Optionsausübung eine Übertragung derartigen Sonderbetriebsvermögens auf die optierende Gesellschaft erforderlich ist.

Verfasser: Dipl.-Finanzwirt (StAk) Felix Fuchs, Soltau

⁶ Vgl. BFH vom 22.09.2011 IV R 33/08 (BStBl 2012 II S. 10).

⁷ BR-Drucksache 244/21 S. 19.