

Gestaltungsprobleme der Unternehmensnachfolge nach Inkrafttreten des KöMoG

14.04.2022

I. Einführung

Seitdem das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftssteuerrechts (KöMoG) am 01.01.2022 in Kraft getreten ist, können Personengesellschaften bei dem zuständigen Finanzamt einfach beantragen, sich wie eine Kapitalgesellschaft behandeln zu lassen, was erhebliche Folgen für die Gestaltung der Unternehmensnachfolge nach sich zieht. Besonders zu beachten ist dabei, dass es sich lediglich um die Fiktion einer Körperschaft handelt.

II. Auswirkungen und mögliche Probleme

1. Auswirkungen des Antrags

Stellt eine Personengesellschaft bei dem zuständigen Finanzamt den entsprechenden Antrag nach dem KöMoG, entsteht eine hybride Rechtsform (optierte Gesellschaft), die in Bezug auf die Körperschafts-, Gewerbe- und Einkommenssteuer wie eine Körperschaft behandelt wird, ansonsten jedoch uneingeschränkt dem Gesellschaftsrecht unterliegt. Dies ist insbesondere im Bereich des Umwandlungsrechts beachtlich, da dort die Fiktion einer Umwandlung in eine Körperschaft eingreift, die jedoch auf das Ertragssteuerrecht begrenzt ist, was wiederum für den Fall relevant ist, dass vor oder nach Durchführung einer vorweggenommenen Erbfolge ein Antrag nach § 1a KStG idF des KöMoG gestellt werden soll.

Auswirkungen gibt es im Rahmen der Unternehmensnachfolge vor allem im Bewertungsrecht und bezüglich der Erbschaftsteuer, unter anderem gilt Folgendes (vgl. *Wälzholz* ZEV 2022, 10 (10 f.) mwN): Die Optierung erfolgt ertragssteuerrechtlich als fingierter Formwechsel nach § 25 UmwStG i.V.m. § 20 UmwStG, Sonderbetriebsvermögen wird regelmäßig als gewinnrealisierende Entnahme in das Privatvermögen überführt, Vergütungen an den Geschäftsführer sind bei der Personengesellschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig und werden nach § 19 EStG behandelt, Pensionszusagen werden wie bei der Kapitalgesellschaft behandelt, Anteile des Gesellschafters an der Personengesellschaft sind grds. im Privatvermögen gehaltene Anteile, die Möglichkeit zur Betriebsaufspaltung zwischen Gesellschaftern und der optierten Personengesellschaft und Gewinnausschüttungen unterliegen einer Dividendenbesteuerung nach § 20 I Nr. 1 EStG.

2. Beispiele einzelner Problemfelder/Auswirkungen

Bei der Zuwendung einer optierten Personengesellschaft ist zu beachten, dass sich die Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG nur im Ertragssteuerrecht auswirkt, jedoch das Bewertungs- und Schenkungssteuerrecht unberührt lässt.

Der Gesetzgeber hat in § 97 I Nr. 5 BewG nF die optierte Gesellschaft in Bezug auf das Bewertungsrecht ausdrücklich den Mitunternehmensformen, d.h. dem Zusammenschluss mehrerer natürlicher oder juristischer Personen zur gemeinsamen Erzielung von Einkünften, zugeordnet (vgl. ua *Wälzholz*, ZEV 2022, 10 (11) m.w.N.; *Winkler/Carlé*, NWB 2021, 2508 (2508)). Gemäß § 95 BewG gilt die Verknüpfung ins Ertragssteuerrecht nur für andere Unternehmensformen und nicht für die hier thematisierten optierten Gesellschaften, da diese ertragsteuerlich kein Sonderbetriebsvermögen haben. Zudem ist § 97 Ia BewG zu Grunde zu legen, der sich

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

ausdrücklich auf das Sonderbetriebsvermögen bezieht, welches dem Wert des Gesamthandsvermögens hinzuzurechnen ist. Mithin erfolgt die Bewertung eines geschenkten Gesellschaftsanteils nach § 97 I Nr. 5 i.V.m. § 97 Ia BewG wohingegen der § 97 Ib BewG für Kapitalgesellschaften gilt und somit nicht zur Anwendung kommt (vgl. *Winkler/Carlé*, NWB 2021, 2508 (2511 ff.); *Demuth*, KÖSDI 2021, 22241 (22252); a.A. u.a. *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 (615)). Zudem ist es aus schenkungssteuerlichen Gründen erforderlich, dass persönliche Kapitalkonten der einzelnen Gesellschafter geführt werden, obwohl dies nach einer Optierung nach dem KöMoG nicht ertragssteuerrechtlich erforderlich ist. Grund ist, dass so eine zutreffende Wertaufteilung nach § 97 I 1 BewG vorgenommen werden kann (vgl. *Wälzholz*, ZEV 2022, 10 (12); *Demuth*, KÖSDI 2021, 22241 (22252); *Winkler/Carlé*, NWB 2021, 2508 (2513)).

Wenn eine Personengesellschaft wieder zu einer mitunternehmerchaftlichen Besteuerung nach § 1a IV 1 KStG zurückoptieren möchte, wird dies wie ein Formwechsel aus der Kapitalgesellschaft in eine Mitunternehmerschaft behandelt. Dabei muss lediglich beachtet werden, dass die dabei erhaltenen Anteile nicht innerhalb der Haltefrist nach R E 13a.13 III 2 ErbStR veräußert werden. Mithin ist die Rückoptierung schenkungssteuerrechtlich unschädlich, hat demgegenüber jedoch ertragssteuerrechtliche Auswirkungen (vgl. *Wälzholz*, ZEV 2022, 10 (12 f.)).

In Bezug auf die Zuwendung eines Einzelunternehmens ist der fingierte Formwechsel der Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich unschädlich. Es ist lediglich zu hinterfragen, ob in Bezug auf das Schenkungssteuerrecht durch einen Antrag nach § 1a KStG ein Haltefristverstoß i.S.d. § 13a VI ErbStG verwirklicht wird. Dies ist jedoch mit dem Argument zu verneinen, dass es sich aufgrund der erbschaftsteuerrechtlich fortbestehenden Mitunternehmerschaft weiterhin um ein Sonderbetriebsvermögen handeln würde, was selbst dann gilt, wenn ertragssteuerrechtlich eine Überführung aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen eintreten würde. Die Optionsbesteuerung nach § 1a KStG gilt gerade nicht für das ErbStG (vgl. *Wälzholz*, ZEV 2022, 10 (13)).

In Bezug auf Betriebsaufspaltungen wirkt sich die Option dahingehend aus, dass sich nach ihr andere Formen der Betriebsaufspaltung (z.B. Einpersonen-Betriebsaufspaltung) ergeben können und sich aus einer früheren Überlassung von Sonderbetriebsvermögen bei Fortführung der Nutzungsüberlassung nach Option u.U. eine Betriebsaufspaltung ergeben kann (vgl. *Brill*, NWB 2021, 2420).

Soweit Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen eingebracht wird, muss der Zeitpunkt der Einbringung zeitlich in Einklang mit dem Optionszeitpunkt (Formwechsel) gebracht werden. Zeitpunkt des Formwechsels ist das Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der Optionsausübung unmittelbar vorangeht, wobei für diese Art des Formwechsels keine steuerliche Rückwirkung vorgesehen ist (§ 1a II 3 Hs. 2 KStG).

Bei der Zuwendung von Vermögen an eine Personengesellschaft handelt es sich weiterhin um eine freigiebige Zuwendung nach § 7 I Nr. 1 ErbStG. Grund dafür ist die erbschaftsteuerliche Transparenzbetrachtung. Dies gilt jedoch auch nur dann, wenn die Einbringung nicht gegen eine gleichwertige Aufstockung des Anteils an der OHG erfolgt. Die Zuwendung in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft wird in Bezug auf das Ertragssteuerrecht als verdeckte Einlage behandelt, da die Behandlung gleich einer Kapitalgesellschaft erfolgt (vgl. ua *Wachter*, GmbHR 2020, 1041; *Wälzholz*, ZEV 2022, 10 (14 f.) m.w.N.).

Für die Vereinbarung von Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 Ia Nr. 2 lit. c EStG gilt, dass diese nach dem BMF (vgl. BMF Entwurf Anwendungsschreiben KöMoG, Stand 30.09.2021, Rn. 51) bei optierten Gesellschaften gar nicht vereinbart werden können, sodass aus Sicht der Finanzverwaltung Übertragungen stets gewinnrealisierend wären. Dies liegt nahe, da der Gesetzgeber diese Option lediglich für die GmbH nach dem GmbHG vorsieht, wohingegen die OHG/KG/PartG durch die Option nur zu einem KStG-Steuersubjekt wird (vgl. *Wälzholz*, ZEV 2022, 10 (15); BMF ZEV 2020, 127 Tz. 28).

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

III. Fazit

Die hybride Rechtsform der Personengesellschaft bringt in der Praxis somit viele rechtliche Probleme mit sich, weshalb es ratsam ist, im Vorfeld eines Antrages nach § 1a KStG, sämtliche Fallkonstellationen zu durchdenken, insbesondere, da dieses Instrument noch neu in der Rechtspraxis ist und somit viele Fragen noch nicht geklärt sind.

Autor: Prof. Dr. Heribert Heckschen, Notar, Dresden

» Zum Fachgebiet "Unternehmensnachfolge"

» Zur Startseite