



Aufsätze

StB Prof. Dr. Martin Cordes / StB Marc Glatthar, Bonn/Düsseldorf

Update Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) und Option zur Körperschaftsteuer nach Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes

FR0066610

Gewinne aus Einzelunternehmen sowie Personengesellschaften unterliegen bei beteiligten natürlichen Personen grundsätzlich dem persönlichen Einkommensteuertarif (d.h. bis zu 45 % zzgl. Annex-Steuern; Ausnahme Option nach § 1a KStG). Die einkommensteuerliche Thesaurierungsbegünstigung sieht vor, dass nicht entnommene Gewinne aus bestimmten Personenunternehmen mit dem Thesaurierungssteuersatz i.H.v. 28,25 % (zzgl. Annex-Steuern) besteuert werden können (sog. Thesaurierungsbegünstigung). Erst bei einem Transfer auf die private Ebene der natürlichen Person kommt es – ähnlich wie bei einer Kapitalgesellschaft – zu einer Vollbesteuerung (sog. Nachversteuerung mit 25 % Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag). Die Steuerbelastung auf nicht entnommene Gewinne soll hierdurch – im Sinne einer rechtsformneutralen Besteuerung – der Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft angenähert werden. Die bisherige Regelung war im Detail unvollkommen, wodurch das eigentliche Ziel (Belastungsniveau ähnlich einer Kapitalgesellschaft) nicht erreicht werden konnte.

Nach verschiedenen „Aufs“ und „Abs“ im Gesetzgebungsverfahren wurde am 22.3.2024 ein „abgespecktes“ Wachstumschancengesetz verabschiedet und mithin u.a. Anpassungen im Bereich der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG umgesetzt (BGBl. 2024 I Nr. 108 v. 27.3.2024). Die Gesetzesänderung führt zu Änderungen bei der Ermittlung des Thesaurierungsvolumens sowie den Auswirkungen von Umstrukturierungen/unentgeltlichen Anteilsübertragungen. Neben den wesentlichen Änderungen wird nachstehend ferner auf die Auswirkung der Thesaurierungsbegünstigung auf die Steuerbelastung sowie die Anwen-

dung von § 34a EStG bei kleineren Unternehmen und Freiberuflern eingegangen.

Ferner wurden durch das Wachstumschancengesetz auch sinnvolle und wichtige Anpassungen an den Regelungen zur Option zur Körperschaftsteuer (§ 1a KStG) vorgenommen.

I. Thesaurierungsbegünstigung § 34a EStG

1. Überblick

Nach § 34a EStG kann der nicht entnommene Gewinn eines Personenunternehmens auf Antrag dem Thesaurierungssteuersatz von 28,25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) unterworfen werden. Erst bei einem Transfer auf die private Ebene der natürlichen Person kommt es – wie dies auch bei Kapitalgesellschaften der Fall ist – zu einer Vollbesteuerung (sog. Nachversteuerung der nachversteuerungspflichtigen Beträge zu 25 % Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag).

Die begünstigte Besteuerung kann nur bis zur Höhe des sog. nicht entnommenen Gewinns (nachfolgend „Thesaurierungsvolumen“) beantragt werden. Die Höhe des Thesaurierungsvolumens, deren Ermittlung gesetzlich geregelt ist, ist mithin für die Thesaurierungsbegünstigung von entscheidender Bedeutung (s. hierzu nachfolgend I.2.).

2. Thesaurierungsbesteuerung gem. § 34a EStG nach dem Wachstumschancengesetz

a) Erhöhung des Thesaurierungsvolumens – § 34a Abs. 2 EStG

Nach der bisherigen Regelung war eine Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes insbesondere in Höhe der außerbilanziell hinzuzurechnenden Gewerbesteuer sowie der zur Entrichtung der „Thesaurierungssteuer“ notwendigen Entnahme an Einkommensteuer nicht möglich. Bei einem unterstellten Gewerbesteuer-Hebesatz von 400 %, Entrichtung der anfallenden Einkommensteuer aus dem Betrieb und im Übrigen vollständiger Gewinnthesaurierung konnte daher bislang effektiv nur eine Reduzierung der Steuerbelastung auf rd. 35,27 % erreicht werden.¹ Etwas anderes galt nur, wenn die Einkommensteuer aus anderen Einkunftsquellen oder vorhandenem Vermögen „zugeschossen“ wurde. Dies muss für Vergleichsrechnungen aber unberücksichtigt bleiben, insbesondere da bei Kapitalgesellschaften die Körperschaft- und Gewerbesteuer von der Gesellschaft zu zahlen ist und es insofern keiner vorherigen Ausschüttung der Steuer an den Gesellschafter und Zahlung der Steuern von dort bedarf.²

Für Veranlagungszeiträume ab 2024 (vgl. § 52 Abs. 34 Satz 3 EStG)³ wird gem. § 34a Abs. 2 Satz 1 EStG der Steuerbilanzgewinn bei Ermittlung des Thesaurierungsvolumens um die **Gewerbesteuer** des Wirtschaftsjahres erhöht. Dies führt zu einer Erhöhung des Thesaurierungsvolumens und zu einer Minderung des Effektivsteuersatzes im Thesaurierungsfall. Die außerbilanziell hinzuzurechnende Gewerbesteuer unterliegt dann künftig ebenfalls dem günstigen Thesaurierungssteuersatz und nicht wie bisher stets dem persönlichen Steuersatz der (Mit-)Unternehmer.⁴ Gemäß § 34a Abs. 2 Satz 2 EStG bleiben **Entnahmen zur Zahlung der Thesaurierungssteuer** („Thesaurierungssteuer-Entnahmen“) bei der Ermittlung des positiven Saldos der Entnahmen und Einlagen künftig außer Ansatz. Für Zwecke der Ermittlung des Thesaurierungsvolumens gilt die Thesaurierungssteuer daher – vereinfacht ausgedrückt – nicht als Entnahme, auch wenn sie aus den betrieblichen Mitteln entrichtet wird.⁵ Damit wird eine weitgehende Angleichung an das System der Kapitalgesellschaft erreicht.

Sofern neben der Gewerbesteuer keine weiteren außerbilanziellen Hinzurechnungen erfolgen und Entnahmen bis zur Höhe der Thesaurierungssteuer getätigt werden, ist eine Vollthesaurierung zu dem Thesaurierungssteuersatz von 28,25 % zzgl. Solidaritätszuschlag möglich.⁶

b) Kein Nachversteuerungsfreier Entnahmebetrag

Im Referentenentwurf des Wachstumschancengesetzes vom 14.7.2023⁷ war noch eine Neuregelung zu einem sog. nachversteuerungsfreien Entnahmebetrag („Altrücklagen“) vorgesehen. Hierdurch sollte ermöglicht werden, dass stehengelassene und bereits zum persönlichen Steuersatz versteuerte Gewinne künftig als vorrangig und mithin „nachversteuerungsfrei“ entnommen gelten sollten.⁸ Diese verbesserte und begrüßenswerte Verwendungsreihenfolge wurde jedoch bereits im Regierungsentwurf⁹ nicht mehr aufgegriffen. Es bleibt mithin bei der bisherigen Regelung, wonach die nachversteuerungspflichtigen Beträ-

ge als vorrangig entnommen gelten, was für Altrücklagen¹⁰ zu einem „Einsparereffekt“ führt.¹¹

c) Auswirkung auf die Steuerbelastung

Aufgrund der oben beschriebenen Anpassungen bei der Ermittlung des Thesaurierungsvolumens ist künftig bei einem Gewerbesteuer-Hebesatz von bis zu 400 % erstmalig eine Thesaurierung zum Thesaurierungssteuersatz von 28,25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) möglich, was zu einer Annäherung der Steuerbelastung einer thesaurierenden Personengesellschaft an die einer optierten Personengesellschaft/Kapitalgesellschaft führt.

Wesentliche rechtsformbedingte Belastungsunterschiede ergeben sich weiterhin in Abhängigkeit von der Höhe des Gewerbesteuerhebesatzes. Dies begründet sich damit, dass die Gewerbesteuer bei Personengesellschaften gem. § 35 EStG grundsätzlich in Höhe des Vierfachen des Gewerbesteuermessbetrages (sog. Anrechnungsfaktor) auf die Einkommensteuer ihrer Gesellschafter angerechnet wird. Aufgrund dieser Anrechnungsmethodik wird die Gewerbesteuerbelastung bei einem Hebesatz von bis zu 400 %¹² bereits vollständig kompensiert. Ein niedrigerer Gewerbesteuerhebesatz wirkt sich mithin nicht mindernd auf die Gesamtsteuerbelastung von natürlichen Personen als Gesellschafter aus, da maximal die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer angerechnet werden kann. Im Falle der Kapitalgesellschaftsbesteuerung, die keine Anrechnung der Gewerbesteuer vorsieht, wirken sich niedrigere Gewerbesteuerhebesätze als 400 % indes voll aus.

- 1 Siehe zur Vermeidung von Wiederholungen Cordes/Glatthar, FR 2023, 681 ff.; Cordes in Wachter, Praxis des Handels- und Gesellschaftsrechts, 5. Aufl. 2020, § 23 Rz. 260.
- 2 Vgl. Homburg/Houben/Maiterth, WPg 2007, 379.
- 3 Zum Anwendungszeitpunkt vgl. Bergan/Lätsch, DStR 2024, 711.
- 4 Ley, DStR 2023, 2025.
- 5 Nach § 34a Abs. 2 Satz 3 EStG gelten die im Wirtschaftsjahr getätigten Entnahmen (unabhängig von der tatsächlichen Verwendung) bis zur pauschalen Höhe der Thesaurierungssteuer (28,25 % zzgl. SolZ auf den nach Antrag begünstigt zu steuernden Gewinn) als zur Zahlung dieser Beträge verwendet und bleiben außer Ansatz. Die Fiktion mit dem fixen Prozentsatz als Pauschale ist zu begrüßen, da ein Abstellen auf die tatsächlichen Zahlungen bzw. konkreten Einkommensteuerbelastung des einzelnen Falls kaum praktikabel wäre.
- 6 Eine Erhöhung des Thesaurierungsvolumens auch um andere außerbilanzielle Korrekturen ist nicht vorgesehen, wenngleich diese vor dem Hintergrund einer rechtsformneutralen Besteuerung wünschenswert wäre.
- 7 Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen zum Wachstumschancengesetz vom 14.7.2023; vgl. hierzu ausführlich Cordes/Glatthar, FR 2023, 681.
- 8 Weitere Einzelheiten in Cordes/Glatthar, FR 2023, 684 f.
- 9 BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023.
- 10 Zum Regeltarif besteuerte Gewinne wie bspw. steuerfreie Gewinne sowie vor Einführung des § 34a EStG entstandene Gewinne. Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Oktober 2017, § 34a Anm. 78.
- 11 Uhl-Ludäscher/Schrade, NWB 2023, 303; Ley, DStR 2023, 2029.
- 12 Eine vollständige Entlastung tritt im Grunde auch ein, wenn der Hebesatz zwischen 400 und 422 % liegt. Hintergrund ist, dass die Gewerbesteueranrechnung die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag mindert. Daher würde bei einem Gewerbetrieb, der einem Gewerbesteuerhebesatz von ca. 422 % unterliegt, effektiv die gleiche Steuerbelastung erreicht wie bei einem Freiberufler, der nicht der Gewerbesteuer unterliegt (vgl. Herzig/Lochmann, DB 2007, 1038).

| Alternativen | | Personengesellschaft | | Kapitalgesellschaft | |
|---|---|-----------------------|--------------|---------------------|----------------|
| | | Thesaurierung ab 2024 | | Betriebsvermögen | Privatvermögen |
| | | nicht (€ 0) | | | |
| Steuerbelastung im aktuellen Veranlagungszeitraum | Gewinn | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| | ./. GewSt (Hebesatz: 400 %) | -14,00 | -14,00 | -14,00 | -14,00 |
| | ./. KSt | | | -15,00 | -15,00 |
| | ./. ESt (regulärer Tarif 45 %) | -45,00 | | | |
| | ./. ESt (Thesaurierungstarif 28,25 %) | | -28,25 | | |
| | + GewSt-Anrechnung | 14,00 | 14,00 | | |
| | ./. SolZ | -1,71 | -0,78 | -0,83 | -0,83 |
| Verbleiben | 53,30 | 70,97 | 70,18 | 70,18 | |
| Steuerbelastung | 46,71 | 29,03 | 29,83 | 29,83 | |
| Steuerbelastung bei zukünftiger Ausschüttung/Entnahme | Ausschüttung | | | 70,18 | 70,18 |
| | nachzuversteuernde Entnahme | 0,00 | 70,97 | | |
| | ./. darauf gezahlte ESt (Tarif 28,25 %) | | -28,25 | | |
| | ./. darauf gezahlter SolZ | | -1,55 | | |
| | Nachsteuerungsbetrag | 0,00 | 70,20 | | |
| | ./. ESt auf den Nachsteuerungsbetrag | 0,00 | -17,55 | | |
| | ./. ESt auf Ausschüttung | | | -18,95 | -17,54 |
| | ./. SolZ | 0,00 | -0,97 | -1,04 | -0,96 |
| Steuerbelastung der Ausschüttung/Entnahme | 0,00 | 18,51 | 19,99 | 18,51 | |
| Gesamtsteuerbelastung | 46,71 | 47,55 | 49,81 | 48,33 | |

| Belastung thesaurierter Gewinne (ohne Berücksichtigung Ausschüttung/Nachversteuerung) | | | | |
|---|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Hebesatz | 250 % | 400 % | 450 % | 490 % |
| Personengesellschaft | | | | |
| GewSt | 8,75 % | 14 % | 15,75 % | 17,15 % |
| ESt unter Berücksichtigung § 34a EStG n.F. | 28,25 % | 28,25 % | 28,25 % | 28,25 % |
| ./. GewSt-Anrechnung | 8,75 % | 14 % | 14 % | 14 % |
| SolZ | 1,07 % | 0,78 % | 0,78 % | 0,78 % |
| Summe | 29,32 % | 29,03 % | 30,78 % | 32,18 % |
| Kapitalgesellschaft | | | | |
| GewSt | 8,75 % | 14 % | 15,75 % | 17,15 % |
| KSt | 15 % | 15 % | 15 % | 15 % |
| SolZ | 0,83 % | 0,83 % | 0,83 % | 0,83 % |
| Summe | 24,58 % | 29,83 % | 31,58 % | 32,98 % |
| Vorteil Kapitalgesellschaft ca. | 4,74 % | | | |
| Vorteil Personengesellschaft ca. | | 0,8 % | 0,8 % | 0,8 % |

d) Kleinere Unternehmen/Freiberufler

Zur tatsächlichen Anwendung von § 34a EStG gibt es nur wenige statistische bzw. empirische Erhebungen. Es wird zum Teil vermutet, dass insbesondere kleinere bis mittelständische Unternehmen aufgrund der „Komplexität“ der Vorschrift von einer Anwendung von § 34a EStG „abgeschreckt“ werden.¹³

§ 34a EStG kann dem Unternehmen jedoch nennenswerte Finanzierungsvorteile bieten. Dies gilt insbesondere, wenn der Grenzsteuersatz für die Einkommensteuerbelastung beim Un-

ternehmer bei 45 % (bei Einzelveranlagung ab € 277.826) liegt bzw. der reduzierte Spitzensteuersatz von 42 % (bei Einzelveranlagung 2024 ab € 66.760) erreicht ist.¹⁴ Insofern sollte die Möglichkeit zur Nutzung von § 34a EStG ggf. auch im Bereich kleinerer Unternehmen bzw. der Heilberufe oder der Freiberufler in Erwägung gezogen werden.

Bei Einnahme-Überschuss-Rechnern (insb. Freiberuflern) ist zu berücksichtigen, dass die Anwendung von § 34a EStG einen Verzicht auf die Einnahmeüberschussrechnung und dafür die Erstellung einer Bilanz voraussetzt.¹⁵ Dies führt ggf. zu gewissen Mehrkosten in der Steuerdeklaration und ist ggf. für Einnahme-Überschuss-Rechner unattraktiv, die über hohe Forderungsbestände verfügen. Hintergrund ist, dass der Wechsel der Gewinnermittlungsart vereinfacht ausgedrückt zu einem Zufluss der Forderungsbestände führt.¹⁶

Stellt man sich aber bspw. einen Arzt vor, der eine bestehende Praxis mit Inventar z.B. für € 600.000 kauft, die € 600.000 finanziert und über vier Jahre mit jeweils € 150.000 pro Jahr tilgen möchte, so können sich folgende Effekte ergeben: Bei z.B. € 450.000 Gewinn im Jahr und einer Entnahme des vollständigen Gewinns außer der Tilgung, könnte im Falle der Bilanzierung ein Antrag auf Besteuerung von € 150.000 nach § 34a EStG

gestellt werden. Begünstigungsfähig wären zudem 28,25 % Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag auf diesen Betrag

¹³ Vgl. BT-Drucks. 19/6308, 7; Hey, Gutachten Stiftung Familienunternehmen: Belastung thesaurierender Personenunternehmen vom 12.2.2020; Frischmuth, StuB 2023, 772.

¹⁴ Ley, DStR 2023, 2025 f.

¹⁵ Ratschow in Brandis/Heuermann, EStG, Stand August 2023, § 34a Rz. 72.

¹⁶ Der Übergangsgewinn kann grundsätzlich auf drei Jahre verteilt werden; s. EStR R 4.6.

(€ 44.705,62). Dies begründet sich damit, dass die oben beschriebene Gewinnentnahme (€ 450.000) in Höhe der Thesaurierungssteuer (€ 44.705,62) nicht als Entnahme gilt und das Thesaurierungsvolumen nicht mindert. Folglich könnten von € 450.000 Gewinn insgesamt rd. € 194.705 (€ 150.000 „stehengelassener Gewinn“ zzgl. der Thesaurierungssteuer von € 44.705,62) begünstigt nach § 34a EStG besteuert werden.¹⁷ An die Stelle der regulären Tarifbelastung auf diesen Betrag von 45 % zzgl. Solidaritätszuschlag würde dann eine Belastung von 28,25 % zzgl. Solidaritätszuschlag treten. Im Ergebnis würde dies im Beispielfall eine Liquiditätssparnis von € 34.406 (17,67 %) pro Jahr bedeuten. Entsprechendes gilt, wenn bspw. ein neues Gerät für € 100.000 angeschafft und Liquidität damit gebunden wird. Auch in diesem Fall kann ein Liquiditätsvorteil gegenüber einer sonst erfolgenden Besteuerung mit dem Spitzensteuersatz von rd. € 17.670 (17,67 %) erreicht werden. Denkbar wäre die Inanspruchnahme ferner z.B. bei einer Immobilieninvestition für die freiberufliche Praxis.

2. Änderungen zu Umstrukturierungen

a) Umstrukturierungen im weiteren Sinne

Gemäß § 34a Abs. 6 Satz 2 EStG löst die Veräußerung eines Teilbetriebs/Teilmitunternehmeranteils, die Einbringung eines Teilbetriebs/Teilmitunternehmeranteils sowie die entgeltliche Aufnahme eines Mitunternehmers in ein bestehendes Einzelunternehmen künftig eine anteilige Nachversteuerung aus. Bislang war eine Nachversteuerung lediglich für den Fall der Veräußerung/Einbringung/Aufgabe des gesamten Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils vorgesehen.¹⁸

In Fällen des § 24 UmwStG führt nach § 34a Abs. 8 EStG auch die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils zum anteiligen Übergang der nachversteuerungspflichtigen Beträge. Die bisherige Regelung sah einen anteiligen Übergang nicht vor.

Die Anwachsung wird in § 34a Abs. 6 Nr. 3 Satz 2 EStG einer unentgeltlichen Übertragung gleichgestellt und löst im Falle einer (ggf. auch nur mittelbaren) Anwachsung auf eine Körperschaft eine Nachversteuerung bei dem austretenden Mitunternehmer aus.¹⁹

b) Unentgeltliche Übertragungsvorgänge

Gemäß § 34a Abs. 7 Satz 2 EStG führt die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen (Begründung einer Mitunternehmerschaft) sowie der unentgeltlichen Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils zu einem anteiligen Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags. Nach der alten Fassung des § 34a EStG war im Falle einer o.g. „Teilübertragung“ der Nachversteuerungsbetrag vollständig bei dem bisherigen (Mit-)Unternehmer verblieben.²⁰ Dies führte ggf. zu Situationen, in denen ein Nachversteuerungsbetrag nur noch an einem vergleichsweise kleinen Anteil „hing“.

3. Gesonderter Zinslauf für Erstattungsbeträge aufgrund der Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG

Der Antrag gem. § 34a EStG muss nicht bereits mit Abgabe der Einkommensteuererklärung gestellt werden. Eine Antragstellung ist grundsätzlich bis zur materiellen Bestandskraft der Veranlagung möglich.²¹ Vor diesem Hintergrund konnten durch eine möglichst späte Antragstellung in der Vergangenheit ggf. Erstattungszinsen generiert werden. Abschließend geklärt war die Rechtslage nicht.²² Gemäß § 34a Abs. 1 Satz 3 EStG findet für die Zinsberechnung aufgrund einer Antragstellung gem. § 34a EStG künftig § 233a Abs. 2a AO Anwendung. Die Antragstellung wird hiernach für die Zinsberechnung wie ein rückwirkendes Ereignis behandelt. Der (gesonderte) Zinslauf beginnt frühestens 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres der Antragstellung. Korrespondierend dazu führt – was aus Sicht der Steuerpflichtigen positiv ist – auch die Rücknahme des Antrags auf Thesaurierungsbegünstigung zu einem gesonderten Zinslauf und kann daher auf Basis der Neuregelung auch ohne Zinsrisiko für die Vergangenheit erklärt werden.

II. Änderungen im Optionsmodell (§ 1a KStG)

Der Gesetzgeber hat das von Wissenschaft und Praxis seit langem geforderte „Optionsmodell“ im Sinne eines Wahlrechts einer Personengesellschaft zur Besteuerung mit Körperschaftsteuer im Jahr 2021 in § 1a KStG umgesetzt.²³ Dem Vernehmen nach ist hiervon in der Praxis bislang nur wenig Gebrauch gemacht worden. Gründe dafür sind einerseits die naturgemäß bestehenden Unsicherheiten mit Blick auf die Anwendung einer neuen Norm. Andererseits waren im ursprünglichen Gesetzestext die Möglichkeiten zur Ausübung des Antrags sehr begrenzt. Insbesondere sollte eine neu errichtete Personengesellschaft nach Verwaltungsauffassung nicht direkt zur Körperschaftsteuer optieren können.²⁴ Auch ein Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine optierende Personengesellschaft war daher nach Verwaltungsauffassung nur unter sehr un schönen steuerlichen Folgen (fiktive Ausschüttung der offenen Rücklagen und anschließende Neueinbringung in eine Kapitalgesellschaft mit Sperrfristen nach § 22 UmwStG) möglich.²⁵

Hier hat der Gesetzgeber erfreulicherweise im Interesse der Unternehmen „nachgebessert“. Nach § 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 2 KStG ist es jetzt auch möglich, dass eine Kapitalgesellschaft in

17 Der Berechnung liegt die Annahme zugrunde, dass der Steuerpflichtige die Thesaurierungssteuer aus dem Entnahmebetrag i.H.v. € 300.000 entrichtet und keine weitere Entnahme tätigt.

18 Cordes/Glatthar, FR 2023, 685; Ley, DStR 2023, 2030 f.

19 Uhl-Ludäscher/Schrade, NWB 2023, 304.

20 BMF, Schr. v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290-a/07/10001, BStBl. I 2008, 838 Tz. 47.

21 Uhl-Ludäscher/Schrade, NWB 2023, 303.

22 Vgl. Cordes in Wachter, Praxis des Handels- und Gesellschaftsrechts, 5. Aufl. 2020, § 23 Rz. 287.

23 Cordes/Kotzenberg in Hachmeister/Kahle/Mock/Schuppen, Bilanzrecht, 2022, Anh. 2 zu §§ 238–263 Rz. 148; Mückl in Streck, KStG, § 1a Rz. 1.

24 BMF, Schr. v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl. I 2021 I, 2212 Tz. 18.

25 BMF, Schr. v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl. I 2021 I, 2212 Tz. 18.

eine optierende Personengesellschaft formwechselt und dies systematisch zutreffend ertragsteuerlich wie ein Formwechsel eines Körperschaftsteuersubjekts in ein anderes Körperschaftsteuersubjekt *behandelt* wird. Hierzu ist einhellige Auffassung, dass der Formwechsel zwischen Körperschaftsteuersubjekten ertragsteuerlich ein „Nichtakt“ ist.²⁶ Dies stellt auch die Gesetzesbegründung noch einmal klar.²⁷ Voraussetzung für den „neutralen“ Formwechsel in die optierende Personengesellschaft ist, dass innerhalb eines Monats nach Anmeldung zum Handelsregister ein entsprechender Antrag gestellt wird (§ 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 2 KStG).

Die Neuregelung ermöglicht es verschiedenen Unternehmen, die aufgrund des Wunsches einer Besteuerung mit Körperschaftsteuer zurzeit als GmbH organisiert sind, künftig die außersteuerlichen Vorteile der Personengesellschaft, z.B. im Bereich der Jahresabschlusspublizität und sonstiger Offenlegungsverpflichtungen sowie der unternehmerischen Mitbestimmung von Arbeitnehmern, mit den Vorteilen der Kapitalgesellschaftsbesteuerung zu verbinden.

Gemäß § 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 1 KStG kann künftig auch eine neu gegründete Gesellschaft (innerhalb eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrages) einen Optionsantrag mit Wirkung für das bereits laufende (erste) Wirtschaftsjahr stellen und mithin von Beginn an wie eine Kapitalgesellschaft besteuert werden.

Bzgl. der Gewinnverwendung wurde der Zusatz „oder ihre Auszahlung verlangt werden kann“ gelöscht. Auch dies ist im Interesse der Rechtssicherheit und Klarheit zu begrüßen.²⁸

Ferner sieht § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG nunmehr vor, dass neben den bisher bereits vom Anwendungsbereich umfassten Personenhandelsgesellschaften auch Partnerschaftsgesellschaften sowie (eingetragene) GbRs optieren können.

Klargestellt wurde auch, dass die Zurückbehaltung der Komplementärbeteiligung im Falle der Option einer GmbH & Co. KG einer Anwendung des § 20 Abs. 2 UmwStG nicht entgegensteht (vgl. § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG).

III. Fazit

Die Anpassung der Thesaurierungsbegünstigung ist vor dem Hintergrund einer rechtsformneutralen Besteuerung sehr zu begrüßen. Die Erhöhung des Thesaurierungsvolumens führt dazu, dass sich die Steuerbelastung der Personengesellschaft im Thesaurierungsfall der einer Kapitalgesellschaft annähert bzw.

teilweise sogar besser ist. Dies ist insbesondere für solche Personengesellschaften relevant, für die aufgrund hoher nachversteuerungspflichtiger Beträge eine Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG bzw. eine Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft nicht in Betracht kommt. Im Rechtsformvergleich verbleibt natürlich bei Kapitalgesellschaften der Vorteil, dass diese insbesondere Ausschüttungen aus anderen Kapitalgesellschaften nach § 8b KStG steuerfrei empfangen können und auch bei erhaltenen Ausschüttungen aus dem Ausland eher von dortigen Quellensteuerbefreiungen nach DBA oder Mutter-Tochter-Richtlinie profitieren.

Die praxistauglichen Anpassungen im Bereich § 1a KStG sind ebenfalls sehr zu begrüßen. Insbesondere die Möglichkeit, eine bereits bestehende GmbH vor dem Hintergrund der außersteuerlichen Vorteile künftig steuerneutral in eine optierte Personengesellschaft formwechseln zu können, dürfte zu mehr Optionsfällen in der Zukunft führen.

Prof. Dr. Martin Cordes

Steuerberater

Partner bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn

Schwerpunkte: Internationales Steuerrecht, nationale und grenzüberschreitende (Um-)Strukturierung, Grunderwerbsteuer

martin.cordes@fgs.de

www.fgs.de



Marc Glatthar LL.M.

Steuerberater, Dipl. Finanzwirt (FH)

Mitarbeiter bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn/Düsseldorf

Schwerpunkte: Besteuerung von Personengesellschaften, Umstrukturierungen, Internationales Steuerrecht

marc.glatthar@fgs.de

www.fgs.de



26 Graw in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 1 Rz. 11; Cordes in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 8, 2018, § 47 Rz. 17; Cordes/Kraft, FR 2021, 409; Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021, 357 und 364; Fleischer in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, § 5 Rz. 14.

27 BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 191.

28 Zum Hintergrund vgl. Cordes/Glatthar, FR 2023, 686.