

PERSONENGESELLSCHAFTEN UND UMWANDLUNGEN

OPTIONSMODELL NACH KÖMOG

Andrea Bilitewski, Deloitte

Videokonferenz, 09. September 2021



PROGRAMM

1 Einleitung – Belastungsvergleich / Anwendungsbereich / Antragstellung

2 Praxisfall

3 Option

4 Rückoption

5 Erbschaftsteuer / Grunderwerbsteuer

OPTIONSMODELL - BELASTUNGSVERGLEICH

Ohne SolZ + KiSt	PersGes	optPersGes mit Vollausschüttung	optPersGes ohne Gewinnausschüttung
Gewinn	100.000	100.000	100.000
GewSt 15%	-15.000	-15.000	-15.000
KSt 15%		-15.000	-15.000
Unternehmensgewinn	85.000	70.000	70.000
ESt 42%/Abgeltungssteuer 25%	42.000	17.500	
Anrechnung GewSt	-15.000		
ESt nach Anrechnung	27.000		
Ergebnis nach Steuern	58.000	51.538	

Optionsmodell bietet eine zweite Variante der Thesaurierungsbegünstigung (Förderung der Innenfinanzierung), die optimal nur genutzt werden kann, wenn alle Gesellschafter zu einer weitgehenden Thesaurierung bereit sind.

SUBJEKTIVER ANWENDUNGSBEREICH

Optionsberechtigte:

- Personenhandelsgesellschaften
 - KG / OHG / vergleichbare ausländische Personengesellschaften – sofern diese im Staat ihrer Geschäftsleitung ebenfalls der KSt unterliegen
- Partnerschaftsgesellschaften.

Nicht Optionsberechtigte:

- GbR
- Investmentfonds i.S.d. InvStG
- Ausländische Personengesellschaften, die im Staat ihrer Geschäftsleitung als steuerlich transparent behandelt werden
- Atypisch stille Beteiligung
- Atypisch stille Unterbeteiligung.

OBJEKTIVER ANWENDUNGSBEREICH

Die Ausübung der Option hat Auswirkungen

- auf die Besteuerung des Einkommens der optierenden PersGes
 - Anwendung der Regelungen des KSt-Rechts (soweit diese nicht auf bestimmte Gesellschaftsformen beschränkt sind) sowie der für KapGes geltenden Regelungen des GewSt-Rechts (§ 2 Abs. 8 GewStG)
- auf die Besteuerung des Einkommens der Gesellschafter.

§ 1a Abs. 1 S. 1 KStG:

Auf unwiderruflichen Antrag sind für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln.

Die Ausübung der Option hat keine Auswirkungen

- auf die Grunderwerbsteuer
- auf die Umsatzsteuer
- auf die Erbschaftsteuer

BESCHLUSSFASSUNG UND ANTRAGSTELLUNG

§ 1a Abs. 1 S. 1 HS 2 KStG:

§ 217 Abs. 1 UmwG gilt sinngemäß.

„Der Umwandlungsbeschluss der Gesellschafterversammlung bedarf der Zustimmung aller anwesenden Gesellschafter; ihm müssen auch die nicht erschienenen Gesellschafter zustimmen. Der Gesellschaftsvertrag der formwechselnden Gesellschaft kann eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter vorsehen. Die Mehrheit muss mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen betragen.“

- Frage: kann eine bereits im Gesellschaftsvertrages vorhandene Regelung, wonach Umwandlungen mit 75% beschlossen werden können, auf den Optionsantrag sinngemäß angewendet werden?

§ 1a Abs. 1 S. 2 KStG:

*Der Antrag ist von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a AO zuständigen Finanzamt **spätestens einen Monat** vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll.*

§ 1a Abs. 1 S. 1 KStG:

Der Antrag ist unwiderruflich.

PROGRAMM

1 Einleitung – Belastungsvergleich / Anwendungsbereich / Antragstellung

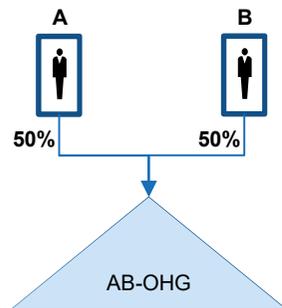
2 Praxisfall

3 Option

4 Rückoption

5 Erbschaftsteuer / Grunderwerbsteuer

FALLBEISPIEL



- AB-OHG hat ausschließlich inländische Einkünfte
- B hat seinen MU-Anteil vor fünf Jahren erworben.
Ergänzungsbilanz: Ausweis eines Firmenwerts i.H.v. €5.000.000. Bankdarlehen aktuell €1.000.000.
- B überlässt der AB-OHG mietweise ein Bürogebäude.
- A ist Geschäftsführer und erhält hierfür von der OHG einen Vorabgewinn von EUR 200.000.
- Den KK II wurde der Jahresgewinn 00 in Höhe von EUR 200.000 anteilig gutgeschrieben.
- Das Privatkonto (EUR 1.000.000) des B wird mit 4% verzinst.

Kapitalkonten:

Gesamthandsbilanz	A	B
Kapitalkonto I	400.000	400.000
Kapitalkonto II	-1.000.000	1.500.000
Summe EK	1.300.000	
Verbl. ggü Gestern (Privatkonto)	0	1.000.000

Sonderbilanz B	
Gebäude	10.000.000
Forderung (Privatkonto)	1.000.000
Verbindlichkeit	1.000.000

Ergänzungsbilanz B	
Firmenwert	5.000.000

OPTIONS AUSÜBUNG

§ 1a Abs. 2 KStG:

Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt als Formwechsel i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG.
Die §§ 1, 25 UmwStG sind entsprechend anzuwenden.

Systematik

- Jeder MU bringt fiktiv seinen MU-Anteil gem. § 20 UmwStG in die optPersGes ein.
- Im Gegenzug erhält er Gesellschaftsrechte.
- Die Voraussetzungen für die Buchwertfortführung sind für jeden Mitunternehmer separat zu prüfen.
 - Erfüllt ein MU nicht alle Voraussetzungen, ist die Option **für ihn** nicht steuerneutral möglich.

Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung

- Erfüllung der Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG auf Ebene der PersGes sowie der MU (EU-Ansässigkeit);
- Einbringung eines gesamten MU-Anteils (inkl. funktional wesentlichem S-BV);
- Sicherstellung der Besteuerung mit KSt;
- Die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens dürfen die Aktivposten nicht übersteigen;
- Kein Ausschluss/Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an den Gewinnen aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens;
- Keine Gewährung „schädlicher“ sonstiger Gegenleistungen;
- Fristgerechter Antrag auf Fortführung der Buchwerte;
 - Spätestens bis zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz der optierenden PersGes (= 31.12.00).

OPTIONS AUSÜBUNG

Behandlung des funktional notwendigen S-BV

1. Alternative: Überführung der Immobilie in das GHV

- Bedarf eines gesonderten zivilrechtlichen Übertragungsakts und Zustimmung der Mitgesellschafter;
- Führt zu einer Verschiebung von Beteiligungsquoten.
- Steuerliche Würdigung der Übertragung:
 - Keine Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG
 - Die Übertragung erfolgt als integraler Bestandteil des fiktiven Formwechsels nach § 25 i.V.m. § 20 UmwStG
 - h.M., aber nicht unstrittig
 - Die Übertragung sollte idealiter auf den Zeitpunkt vorgenommen werden, zu dem die Option erstmals wirksam wird.

2. Alternative: Vorherige Überführung der Immobilie in das GHV einer anderen PersGes

- Die Überführung der Immobilie in das GHV einer anderen PersGes kann nach § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten erfolgen.
- Frage: kann die Absonderung einer wesentlichen Betriebsgrundlagen im Vorfeld einer Einbringung nach § 20 UmwStG / einer Option zur KSt als Gestaltungsmissbrauch gewürdigt werden?
 - BFH 25.11.2009, I R 72/08, BStBl. 2010, II 471: kein Gestaltungsmissbrauch, sofern die Übertragung auf Dauer angelegt ist.
 - BFH 2.8.2012, IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715: unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG bei gleichzeitiger Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG ist kein Gestaltungsmissbrauch. Anerkennung durch BMF v. 20.11.2019.
 - BFH 10.09.2020, IV R 14/18, BStBl. II 2021, 367: Präzisierung des stichtagsbezogenen Teilbetriebsbegriffs.

OPTIONS AUSÜBUNG

Zurückbehaltung von Forderungen des S-BV

- Frage: Ist dies als sonstige Gegenleistung zu würdigen?
 - Pro: Steuerlich ist die Verbindlichkeit auf Ebene der Gesellschaft bis zur Option/Formwechsel nicht existent.
 - Contra: Zivilrechtlich entsteht die Verbindlichkeit nicht anlässlich des Formwechsels/der Option.
 - Contra: Pensionsrückstellungen gelten ebenfalls nicht als sonstige Gegenleistung nach § 20 UmwStG.

Zurückbehaltung von Verbindlichkeiten des S-BV

- Verbindlichkeiten können regelmäßig unproblematisch zurückbehalten werden.

Auswirkung von Ergänzungsbilanzen

- Ergänzungsbilanzen sind anlässlich der Option aufzulösen und in die Gesamthandsbilanz zu integrieren.
- Das KK II des betreffenden MU erhöht sich entsprechend.
 - Die AB-OHG aktiviert damit in ihrer StB ihren eigenen Firmenwert.
- Die AfA auf den Firmenwert kommt nach der Option allen Gestern zugute.
 - Effekte sollten durch Anpassung der Gewinnverteilungsabrede nach der Option berücksichtigt werden.

Behandlung negativer Kapitalkonten

- Aufstockung bis auf Null (§ 20 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG)
 - Zusätzliche AfA ist ebenfalls im Rahmen der Gewinnverteilungsabrede zu berücksichtigen
 - GewSt auf Aufstockungsbetrag ist regelmäßig vom MU auszugleichen.

SONSTIGE STEUERLICHE KONSEQUENZEN

Schicksal von Verlustvorträgen

- GewSt-liche Verlustvorträge gehen mit Wirksamkeit der Option unter.
- § 15a-Verluste gehen ebenfalls unter, sind aber regelmäßig anlässlich der Option mit dem Aufstockungsbetrag zur Beseitigung des negativen KK verrechenbar-

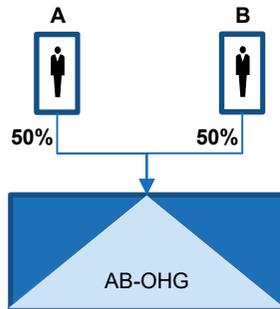
Thesaurierungsbegünstigung § 34a EStG

- Zum Optionszeitpunkt erfolgt eine Nachversteuerung.

Sperrfristen

- Sämtliche Sperrfristen, die durch einen echten Formwechsel schädlich durchbrochen werden können, sind auch im Optionsfall betroffen
 - § 6 Abs. 3 EStG
 - § 6 Abs. 5 EStG
 - § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG

OPTIONS AUSÜBUNG / FALLBEISPIEL



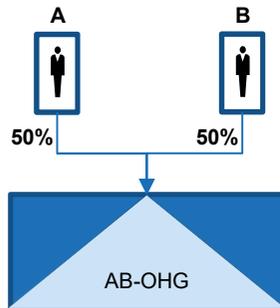
- Das Gebäude wird vor Wirksamkeit der Option in das GHV einer anderen PersGes des B abgesondert.
- Die Forderung wird mit Wirksamkeit der Option automatisch in das PV des B überführt.
- Die Ergänzungsbilanz des B ist mit dem Optionszeitpunkt in die steuerliche Gesamthandsbilanz der AB-OHG zu integrieren.
- Das negative KK des A wird auf Null aufgestockt.

Steuerbilanz AB-OHG	A	B
Kapitalkonto I	400.000	400.000
Kapitalkonto II	-1.000.000	1.500.000
Ergänzungskapital		5.000.000
Aufstockungsbetrag	600.000	
Summe pro MU	0	6.900.000
Summe EK	6.900.000	
Verbl. ggü Gestern (Privatkonto)	0	1.000.000

Sonderbilanz B	
Gebäude	10.000.000
Forderung	1.000.000

Ergänzungsbilanz B	
Firmenwert	5.000.000

OPTIONS AUSÜBUNG / FALLBEISPIEL



Steuerbilanz AB-OHG	A	B
Kapitalkonten	0	6.900.000

- Steuerliches EK 31.12.00: €6.900.000
- Verwendbarer Gewinn zum 31.12.00: €0

Steuerliche Schlussbilanz

- Die optierende PersGes hat auf den Schluss des Wj vor der Option eine steuerliche Schlussbilanz zu erstellen.

§ 1a Abs. 2 S. 3 KStG:

Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wj, das dem Wj i.S.d. Abs. 1 S. 2 unmittelbar vorangeht.

- Steuerliche Schlussbilanz beinhaltet:
 - Gewinn des Jahres 00 (EUR 200.000)
 - Etwaige Aufstockungsbeträge

§ 1a Abs. 2 S. 4 KStG:

Das im Einbringungszeitpunkt in der StB auszuweisende EK wird auf dem steuerlichen Einlagekonto der optierenden Ges. erfasst.

- Frage: bestehen Zweifel, dass dieses steuerliche Einlagekonto im 1. Jahr nach der Option verwendbar ist?

OPTIONS AUSÜBUNG / FALLBEISPIEL

§ 1a Abs. 3 S. 1, 2 KStG:

Aufgrund der Option gilt die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft. Beim Gesellschafter führen daher insbesondere

- 1. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen zu Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG,*
- 2. Einnahmen, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, zu Einkünften i.S.d. § 19 EStG,*
- 3. Einnahmen aus der Hingabe von Darlehen zu Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 oder Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG und*
- 4. Einnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern zu Einkünften i.S.d. § 21 oder § 22 EStG.*

Laufende Besteuerung nach der Option

- Mietzahlung an die B-OHG ist steuerlich BA der AB-OHG;
- Vorweggewinn des A ist künftig Lohnaufwand (zzgl. Lohnsteuer) der AB-OHG und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei A (§ 19 EStG)
 - LohnSt wirkt wie Gehaltserhöhung. Ggf. Anpassung erforderlich.
- Verzinsung des Privatkontos des B mit 4% führt zu Zinsaufwand bei der AB-OHG und zu Zinserträgen des B nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

GEWINNENTNAHMEN / FALLBEISPIEL

Gewinnentnahmen im Jahr 01

- Die Entnahme des anteiligen Gewinns im Jahr 01 (EUR 100.000 pro Person) geht im ersten Jahr nach der Option stets zu Lasten des steuerlichen EK (sofern verwendbar – ansonsten Dividende).
 - Problem: steuerliches EK wurde nur durch B gespeist
- Beachte: die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos muss bescheinigt werden (§ 27 Abs. 5 KStG).
- Bei A führt die Entnahme zu einem schädlichen Ereignis nach § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 3 UmwStG und löst damit eine rückwirkende Besteuerung des Optionsvorgangs aus.
 - Gewinn des Jahres 00, der in 01 entnommen wird, unterliegt einer doppelten Besteuerung

Gewinnverwendung Folgejahre

§ 1a Abs. 3 S. 4 KStG:

Gewinnanteile gelten erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann.

Gewinn vor Steuern 01	1.300.000
KSt/GewSt	- 300.000
Gewinn nach Steuern	1.000.000
KEst 25%	- 250.000
Gutschrift KK	750.000

- Die Gutschrift des Gewinns 01 auf den KK der MU erfolgt mit Feststellung der Bilanz 31.12.01.
- Frage: wann entsteht die KEst?
 - Mit Bilanzfeststellung?

PROGRAMM

1 Einleitung – Belastungsvergleich / Anwendungsbereich / Antragstellung

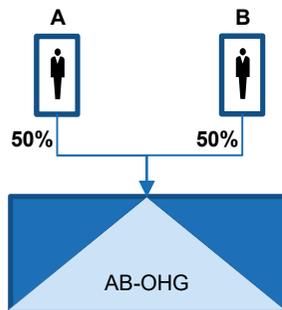
2 Praxisfall

3 Option

4 Rückoption

5 Erbschaftsteuer / Grunderwerbsteuer

RÜCKOPTION



Rückoption

- Im Verlauf des Jahres 07 optiert wählt die AB-OHG die sog. Rückoption (mit Wirkung zum 01.01.08).
- Grund: Vollthesaurierungspolitik soll nicht fortgesetzt werden.
- Handelsrechtlicher Gewinn der Jahre 01-07: EUR 2 Mio.
- Steuerlicher Gewinn der Jahres 01-07: EUR 1 Mio.

Anwendbare Vorschriften

- Analoge Anwendung der §§ 3-7, 9 UmwStG
 - Erfüllung der Voraussetzungen für den Buchwertantrag, § 3 Abs. 2 UmwStG;
 - Vollausschüttungsfiktion;
 - Ermittlung Übernahmegewinn/-verlust § 4 Abs. 4 UmwStG.

Vollausschüttungsfiktion

- Gemäß Beteiligungsquote
 - Je 50% = €500.000 pro Person
 - KESt ist einzubehalten

RÜCKOPTION

Gesamthandsbilanz HGB 31.12.07	A	B
Kapitalkonto I	400.000	400.000
Kapitalkonto II	-1.000.000	1.500.000
Gesamthänderische Rücklage (verwendungsbeschränkt)	2.000.000	
Summe EK	3.300.000	

unverändert

unverändert

€2 Mio. thesaurierter Gewinn

Steuerbilanz AB-OHG 31.12.07	A	B
Summe EK	7.900.000	
(per Gester)	(500.000)	(7.500.000)
davon verwendbarer Gewinn	1.000.000	
davon steuerliches Einlagekonto	6.900.000	

AB €6.900.000k plus €1 Mio Gewinn

Fiktive Fortentwicklung

RÜCKOPTION

Steuerliche Kapitalkonten und Ermittlung des Übernahmeergebnisses

- **Alternative 1:** Verteilung des steuerlichen EK nach Beteiligungsquoten.

Steuerbilanz AB-OHG 31.12.07	A	B
Kapitalkonto I	400.000	400.000
Kapitalkonto II	3.550.000	3.550.000
Summe EK	7.900.000	

- **Ermittlung Übernahmeergebnis:**

	A	B
KK gemäß Beteiligungsquote 50:50	3.950.000	3.950.000
Buchwert der Anteile	0	6.900.000
Übernahmegewinn	3.950.000	- 2.950.000
Abzgl. Einkünfte nach § 7 UmwStG	- 500.000	- 500.000
Übernahmeergebnis	3.450.000	- 3.450.000

- **Alternative 2:** Verteilung des steuerlichen EK gem. den „weiterentwickelten“ Kapitalkonten aus der Zeit vor der Option.

Steuerbilanz AB-OHG 31.12.07	A	B
Kapitalkonto I	400.000	400.000
Kapitalkonto II	100.000	7.000.000
Summe EK	7.900.000	

- **Ermittlung Übernahmeergebnis:**

	A	B
Anteiliger BW fortentwickelte KK	500.000	7.400.000
Buchwert der Anteile	0	6.900.000
Übernahmegewinn	500.000	500.000
Abzgl. Einkünfte nach § 7 UmwStG	- 500.000	- 500.000
Übernahmeergebnis	0	0

RÜCKOPTION

Fallvariante – Rückoption im Jahr 03

- Rückoption wird im Jahr 03 mit Wirkung zum 01.01.04 ausgeübt.
- Grds. ist dies möglich.
- Allerdings: Die Anteile an der optierten AB-OHG unterliegen der 7-jährigen Sperrfrist des § 22 Abs. 1 UmwStG.
- Diese Sperrfrist wird durch die Rückoption – entsprechend der Rechtsfolge bei einem echten Formwechsel – schädlich durchbrochen.
- Es kommt zu einer rückwirkenden Besteuerung der ursprünglichen Option mit 4/7 der zum 01.01.01 vorhandenen stillen Reserven.
- **Fazit:** Faktisch sind die Gesellschafter für 7 Jahre an die Option gebunden.

PROGRAMM

1 Einleitung – Belastungsvergleich / Anwendungsbereich / Antragstellung

2 Praxisfall

3 Option

4 Rückoption

5 Erbschaftsteuer / Grunderwerbsteuer

GRUNDERWERBSTEUER

Option löst grds. keine GrESt aus

- Eine optierende Gesellschaft bleibt für Zwecke der GrESt eine Personengesellschaft
- Die Option löst somit keine GrESt aus.
- Nach der Option bleibt § 1 Abs. 2a GrEStG (Wechsel im Bestand einer grundbesitzenden PersGes) sowie die Begünstigungsvorschriften der §§ 5, 6 GrEStG (Übergang auf / von einer Gesamthand) weiterhin anwendbar.

Ausnahmen:

- Bei Übertragung eines Grundstücks auf / von einer Gesamthand gilt die Vergünstigung des § 5 GrEStG nicht, sofern es sich um eine optPersGes handelt,
 - es sei denn, die Option liegt länger als 10 Jahre zurück.
- Ferner stellt die Optionsausübung innerhalb der 10-Jahresfrist nach Übertragung des Grundstücks auf eine Gesamthand ein schädliches Ereignis nach § 5 Abs. 3 GrEStG dar.
- Die Steuerbefreiung des § 6 GrEStG greift nicht, wenn das Grundstück von einer transparenten PersGes auf eine optPersGes übergeht und die Option noch nicht mindestens 10 Jahre her ist und die betreffenden Gesellschafter auch seit mind. 10 Jahren beteiligt sind.

ERBSCHAFTSTEUER

Option beeinflusst grds. nicht die ErbSt

- PersGes unterliegt denselben ErbSt-lichen Regelungen;
- Inbes. §§ 13a / 13b ErbStG bleiben auch nach der Option anwendbar;
- Ausübung der Option nach schenkweiser Übertragung eines Mitunternehmeranteils innerhalb der 5-jährigen Sperrfrist des § 13a Abs. 6 ErbStG sollte keinen Wegfall des Verschonungsabschlags / Abzugsbetrags auslösen.

Behandlung von Sonderbetriebsvermögen

- Fraglich ist, ob an die optPersGes überlassene WG noch gem. §§ 13a / 13b ErbStG begünstigt sind.
 - Pro: die optPersGes werden den PersGes i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gleichgestellt
 - Contra: § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 95 Abs. 1 BewG rekurrieren auf „Wirtschaftsgüter, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören“.