



Wirtschaftliche und steuerliche Auswirkungen der Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften in Deutschland gem. § 1a KStG

(Business and fiscal consequences of new corporate income tax possibility in Germany according to the corporate taxation option for qualified partnerships)

Dr. Matthias Buschhaus, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt (FH)

I. Einleitung

Über viele Jahre beruhte das deutsche Steuerrecht auf dem Trennungsprinzip für Kapitalgesellschaften und dem Transparenzprinzip für Personengesellschaften. Während bei Kapitalgesellschaften zwischen der Ebene der Gesellschaft und der ihrer Anteilseigner strikt unterschieden wird, werden bei Personengesellschaften die erzielten Gewinne unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet. Nach dem Trennungsprinzip unterliegen die Gewinne einer Kapitalgesellschaft zunächst der Körperschaftsteuer von 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und der Gewerbesteuer von etwa 15 % (abhängig der hebeberechtigten Gemeinde). Ausschüttungen an die Anteilseigner werden anschließend nochmals mit der Abgeltungsteuer von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) belastet. Sofern die Gewinne der Gesellschaft thesauriert werden, kann die zusätzliche Steuerbelastung von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag vermieden werden.

Demgegenüber werden nach dem Transparenzprinzip die Einkünfte einer Personengesellschaft unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet und auf deren persönlicher Ebene mit dem individuellen Einkommensteuersatz – bis zu 45 % plus Solidaritätszuschlag – besteuert. Dabei erfolgt die Gewinnermittlung zunächst einheitlich für die Gesellschaft und wird anschließend anteilig den Gesellschaftern zugewiesen. Auch Sondervergütungen für Tätigkeiten oder Darlehen eines Gesellschafters an die Gesellschaft werden in die Besteuerung einbezogen. Damit erfolgt die Besteuerung unabhängig von tatsächlichen Ausschüttungen oder Entnahmen, was zu einer unmittelbaren steuerlichen Belastung der Gesellschafter führt.

Obwohl die Gesamtsteuerbelastung beider Gesellschaftsformen ähnlich erscheinen mag, eröffnet die Möglichkeit der Gewinnthesaurierung Kapitalgesellschaften einen erheblichen Vorteil. Um dieses Ungleichgewicht zu verringern, führte der Gesetzgeber mit § 1a KStG die Option zur Körperschaftbesteuerung für Personengesellschaften ein. Dieses sogenannte Optionsmodell, ermöglicht es Personengesellschaften sich im Rahmen eines (ausschließlich für steuerliche Zwecke) fiktiven Rechtsformwechsels freiwillig den Regeln des Trennungsprinzips zu unterwerfen. Die Einführung dieser Wahlmöglichkeit hat weitreichende Folgen nicht nur für das Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, sondern auch für andere steuerliche Regelungsbereiche wie das Umwandlungssteuerrecht, das



Außensteuerrecht sowie erbschaft- und grunderwerbsteuerliche Vorschriften. Die Analyse des Optionsmodells gem. § 1a KStG von einem steuerlichen aber auch finanziellen Blickwinkel ist Gegenstand dieser Dissertation.

II. Ziel der Arbeit und Forschungsmethoden

1. Forschung

Im Mittelpunkt der Dissertation stehen drei zentrale Forschungsfragen: Erstens, ob die Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personengesellschaften in Deutschland nach § 1a KStG eine steuerlich und finanziell günstigere Besteuerungsmethode darstellt. Zweitens, ob die Anwendung dieser Option zu geringeren Steuereinnahmen für den deutschen Staat führen könnte. Und drittens, ob das deutsche Besteuerungssystem für Personengesellschaften im internationalen Vergleich so vorteilhaft ist, dass das Optionsmodell Deutschland als attraktiven Unternehmensstandort stärken könnte. Zur Beantwortung dieser Fragen wird ein interdisziplinärer Ansatz gewählt, der rechtliche, historische, wirtschaftliche und quantitative Perspektiven kombiniert.

Die methodische Grundlage bildet eine umfassende Literaturanalyse, mit der bestehende Forschungsergebnisse systematisch erfasst, kontextualisiert und kritisch hinterfragt werden. Dabei wurde eine qualitative Inhaltsanalyse nach Mayring, Fenzl und Gläser (1980) durchgeführt. Alle verwendeten Quellen wurden in Kategorien und Unterthemen codiert, um Schlüsselbegriffe und -konzepte zu identifizieren, die maßgeblich zur Beantwortung der Forschungsfragen beitragen. Die Visualisierung dieser Codes in Modellen und Diagrammen ermöglichte eine Auswertung der inhaltlichen Schwerpunkte und diente als Grundlage für die Kapitelstruktur der Arbeit.

Im Anschluss wurden die mikroökonomischen Aspekte des Optionsmodells vertieft analysiert. Dazu erfolgte ein theoretischer Vergleich der Gesellschaftsformen sowie eine tabellarische Gegenüberstellung von Vor- und Nachteilen auf Basis bestehender Literatur. Parallel wurden Regierungsentwürfe und Prognosen zur Einführung der Optionsregelung ausgewertet, wobei Daten des Statistischen Bundesamts zur Überprüfung und Einordnung der gesetzgeberischen Ziele herangezogen wurden. So konnte die tatsächliche Intention des Gesetzgebers im Kontext der Steuerreform nachvollzogen werden.

Darüber hinaus wurden die Steuereinnahmenstatistiken des Statistischen Bundesamts, die für Haushalts- und Steuerplanungen maßgeblich sind auf signifikante Entwicklungen untersucht. Diese Daten werden von Gemeinden, Finanzämtern und Landesministerien erhoben und dem Bund gemeldet. Die Dissertation untersucht insbesondere die Steuerarten mit den höchsten Einnahmen – Lohnsteuer, Einkommensteuer, Abgeltungsteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer – für die Jahre 2021 bis 2023. Die Auswahl dieser

Jahre ist relevant, da das Optionsmodell erst seit dem 1. Januar 2022 gilt und somit erste Vergleichsdaten ermöglicht.

Wesentliche Ergebnisse wurde insbesondere durch die Forschungsdaten erzielt, die die Stiftung Familienunternehmen freundlicherweise zur Verfügung gestellt hat. Insoweit konnte der Autor die Mikrodaten der Studie „Der Beitrag der Familienunternehmen zum Steueraufkommen in Deutschland“ (2020) analysieren. Die Studie, die in 2020 in Kooperation mit dem ifo Institut veröffentlicht wurde, untersuchte die Steuerzahlungen der 500 größten Familienunternehmen zwischen 2010 und 2018. Diese Daten boten wertvolle Einblicke in das tatsächliche Steuerverhalten je nach Rechtsform. Mithilfe einer Pearson-Korrelationsanalyse für die Jahre 2010 bis 2018 wurde geprüft, in wieweit qualifizierte Variablen, die wesentlich für die Steuerlast bei Anwendung des Optionsmodells sind, miteinander in Beziehung stehen. Ein anschließender Signifikanztest anhand des Probability-Values (Schwellenwert 0,05) überprüft, ob die festgestellten Zusammenhänge statistisch belastbar sind. Bei signifikanten Korrelationen folgte eine multiple lineare Regressionsanalyse, um zu bestimmen, in welchem Umfang die unabhängigen Variablen die Steuerlast des Optionsmodells (abhängige Variable) erklären.

Ergänzend wurde das Optionsmodell im Rahmen eines internationalen Vergleichs der Besteuerungssysteme von Personengesellschaften eingeordnet. Dabei wurde zunächst ein europäischer Vergleich gezogen, um die unterschiedlichen steuerlichen Ansätze der einzelnen Länder zu beleuchten. Im Anschluss wurden die Besteuerungssysteme von Frankreich, Österreich und den USA detaillierter untersucht und mit dem deutschen System verglichen. Insoweit war das Ziel, herauszufinden, ob die deutsche Besteuerungsmethode im internationalen Vergleich steuerlich günstiger ist und welche rechtlich-theoretischen Vorteile oder Nachteile sich daraus ergeben.

2. Relevanz für Familienunternehmen

Das Optionsmodell nach § 1a KStG ist für Familienunternehmen besonders relevant, weil diese häufig in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt werden – etwa als OHG, KG oder GmbH & Co. KG. Diese Gesellschaftsformen zeichnen sich durch ihre enge Verbindung zwischen Eigentum und Unternehmensleitung aus, was in Familienunternehmen typisch ist. Nach dem herkömmlichen Transparenzprinzip unterliegen die Gewinne solcher Gesellschaften unmittelbar der Einkommensteuer der Gesellschafter, häufig mit einem Spitzensteuersatz von bis zu 45 %. Das Optionsmodell bietet hier die Möglichkeit, freiwillig in die Körperschaftsbesteuerung zu wechseln und damit Gewinne auf Gesellschaftsebene zu einem niedrigeren Steuersatz von rund 30 % (Körperschaft- und Gewerbesteuer) zu versteuern. Diese Thesaurierungswirkung verschafft Familienunternehmen mehr Liquiditätsspielraum für Investitionen, Schuldenabbau oder Wachstum, ohne die familiäre Unternehmensstruktur aufgeben zu müssen.



Darüber hinaus trägt das Optionsmodell den langfristigen Interessen und der Stabilität von Familienunternehmen Rechnung. Familienbetriebe verfolgen in der Regel eine nachhaltige, generationenübergreifende Unternehmensstrategie, die auf Kapitalerhalt und Eigenfinanzierung ausgerichtet ist. Durch die Option zur Körperschaftsbesteuerung können Gewinne im Unternehmen belassen und steuerlich begünstigt reinvestiert werden, statt durch hohe Einkommensteuerbelastungen geschmälert zu werden. Damit wird ein zentraler Nachteil des bisherigen Transparenzprinzips abgemildert, das gerade wachstumsorientierte Familienunternehmen mit hoher Eigenkapitalquote benachteiligt hat. Die Option ermöglicht somit eine flexiblere steuerliche Gestaltung, ohne die Haftungs- und Kontrollstrukturen der Personengesellschaft aufzugeben.

Schließlich schafft das Optionsmodell auch im Wettbewerb mit Kapitalgesellschaften eine gerechtere Ausgangsbasis. Familienunternehmen, die in der Rechtsform einer Personengesellschaft organisiert sind, standen bislang im steuerlichen Nachteil gegenüber Kapitalgesellschaften, die Gewinne thesaurieren und die Belastung auf Gesellschafterebene hinausschieben konnten. Mit der Einführung von § 1a KStG können Familienunternehmen diese steuerliche Ungleichbehandlung vermeiden, ohne ihre Rechtsform ändern zu müssen. Damit wird nicht nur die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit gestärkt, sondern auch der Erhalt traditioneller Familienstrukturen im deutschen Mittelstand gefördert – ein zentrales Anliegen des Gesetzgebers im Rahmen der Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts.

III. Ergebnisse der Forschung

Die Forschungsergebnisse zeigen, dass das Optionsmodell nach § 1a KStG in bestimmten Fällen zu einer günstigeren steuerlichen Behandlung führen kann. Dies gilt insbesondere dann, wenn Personengesellschaften ihre Gewinne weitgehend im Unternehmen belassen, die Gesellschafter einen hohen persönlichen Einkommensteuersatz aufweisen und die Gewerbesteuerbelastung auf Gesellschaftsebene gering ist. Unter diesen Bedingungen kann die Steuerlast um mehr als 15 % reduziert werden, was die Liquidität der Gesellschaften erheblich verbessert.

Gleichzeitig wurde festgestellt, dass die Anwendung des Optionsmodells mit erheblichen Risiken und Nachteilen verbunden ist. Dazu gehören steuerliche Rückwirkungsrisiken, die Aufdeckung stiller Reserven bei der Option, Sperrfristen sowie hohe Beratungskosten. Insbesondere die Verpflichtung funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen auf die optierende Gesellschaft zu übertragen, wurde als wesentlich, rechtstheoretischer Nachteil des Optionsmodells herausgearbeitet. Diese Faktoren schränken die Flexibilität unternehmerischer Entscheidungen ein und können die erwarteten Liquiditätsvorteile teilweise neutralisieren. Der Autor betont daher, dass ein sorgfältiges Risikomanagement und eine detaillierte steuerliche Planung über mindestens sieben Jahre erforderlich sind.

Des Weiteren konnte hinsichtlich des Staatshaushaltes im Rahmen der Untersuchung der veröffentlichten Steuereinnahmen durch das Statistische Bundesamt festgehalten werden, dass das Optionsmodell bisher keine signifikanten Auswirkungen auf den deutschen Staatshaushalt hatte. Insbesondere im Jahr 2022 wurde das Optionsmodell lediglich von rund 150 Personengesellschaften verwendet.

Die quantitative Analyse der Jahre 2010 bis 2018 zeigte, dass die laufende Steuerlast des Optionsmodells sich grundsätzlich besser steuern lässt als die Steuerlast des ursprünglichen Transparenzprinzips, da die Steuerlast des Optionsmodells lediglich vom Gewinn des Unternehmens sowie von der Höhe der Entnahmen abhängig ist (insbesondere kein Sonderbetriebsvermögen mehr). Gleichwohl hätten die größten deutschen Personengesellschaften mit hohen Beschäftigtenzahlen in der Vergangenheit nicht vom Optionsmodell profitiert, wenn dieses bereits in den Jahren 2010 bis 2018 zur Verfügung gestanden hätte. Dies ist jedoch keinem strukturellen Problem des Optionsmodells per se geschuldet, sondern den hohen Entnahmen, die durch die Familienunternehmen getätigt wurden. Eben jene Entnahmen hätten zu einer zusätzlichen Versteuerung mit grundsätzlich 25% zzgl. Solidaritätszuschlag geführt, welche den Steuereffekt der Thesaurierung ungenutzt lässt.

Außerdem konnte durch den internationalen Vergleich resümiert werden, dass nur wenige Länder ein Optionsmodell wie Deutschland besitzen und demnach den Personengesellschaft eine Flexibilität hinsichtlich der Besteuerungswahl anbieten. In Europa gewähren neben Deutschland nur Frankreich, die Tschechische Republik und die Slowakei eine Form der dualen Besteuerung, wobei lediglich Frankreich – wie Deutschland – ein echtes Optionsrecht vorsieht. Im Vergleich mit dem US-amerikanischen „Check-the-box“-System erwies sich das deutsche Modell als leicht vorteilhaft, insbesondere hinsichtlich Planbarkeit und Kostenstruktur. Im Ergebnis wurde deutlich, dass das Optionsmodell allein kein entscheidender Standortfaktor für Unternehmensgründungen in Deutschland ist, sondern stets im Rahmen einer umfassenden steuerlichen Standortanalyse betrachtet werden muss.

Abschließend stellte die Forschung heraus, dass das Optionsmodell zwar einen bedeutenden Paradigmenwechsel im deutschen Steuerrecht darstellt, seine praktische Attraktivität aber durch zahlreiche gesetzliche Einschränkungen gemindert wird. Überraschend war insbesondere die geringe Zahl an Gesellschaften, die die Option tatsächlich ausüben. Die Ergebnisse deuten darauf hin, dass der Gesetzgeber trotz früherer Reformen – etwa § 34a EStG – bislang keine praxisgerechte Lösung geschaffen hat, um das Ungleichgewicht zwischen Transparenz- und Trennungsprinzip im deutschen Steuerrecht dauerhaft zu beseitigen.