

## Die Neuregelungen auf einen Blick

Trotz mehrfach angedachter Reformen (zuletzt BTDrucks. 19/28766; BR-Drucks. 310/18, 3 f.; *Wacker*, DStR 2019, 585 [590]; *Hey*, Belastung thesaurierender Personenunternehmen, in Stiftung Familienunternehmen [Hrsg.] 2020, 17 ff.; *Benz/Hannig*, StbJb. 2020/2021, 49, 63 ff.) sind in § 34a letztlich keine Änderungen erfolgt. Allerdings ergeben sich aus Neuregelungen in anderen Bereichen die nachfolgenden Auswirkungen im Zusammenhang mit § 34a:

- ▶ Mögliche Veränderungen in der Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags gem. Abs. 3 Satz 2 durch die Reduktion des SolZ.
- ▶ Veränderte Belastungswirkungen infolge der Erhöhung der GewSt-Anrechnung auf das Vierfache des StMessbetrags gem. § 35 Abs. 1.
- ▶ Auslösen einer Nachversteuerung gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 im Fall der Option zur Körperschaftsbesteuerung gem. § 1a KStG.
- ▶ **Fundstellen:**
  - ▷ Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz – 2. CorStHiG) v. 29.2.2020 (BGBl. I 2020, 1512; BStBl. I 2020, 563); Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 v. 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115; BStBl. I 2020, 15);
  - ▷ Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889).

Autoren: Prof. Dr. Ulrich *Niehus*, Stralsund;  
Prof. Dr. Helmuth *Wilke*, Steuerberater, Berlin

Mitherausgeber: Dipl.-Finw. Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH aD,  
Rechtsanwalt/Steuerberater, YPOG, Köln

**Schrifttum:** *Dörfler/Graf/Reichl*, Die geplante Besteuerung von Personenunternehmen ab 2008 – Ausgewählte Problembereiche des § 34a EStG im Regierungsentwurf, DStR 2007, 645; *Hey*, Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sonderartifizierung des § 34a EStG-E – Was will der Gesetzgeber und was hat er geregelt?, DStR 2007, 925; *Ley*, Zur Thesaurierungsbesteuerung von Personengesellschaften unter besonderer Berücksichtigung von doppelstöckigen Personengesellschaften und von ausländischen Betriebsstätten, in Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 469; *Wacker*, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, 585; *Hey*, Belastung thesaurierender Personenunternehmen, in Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.) 2020; *Benz/Hannig*, Das Optionsmodell versus § 34a EStG, StbJb. 2020/2021, 49; *Bodden*, Doppelstöckige Personengesellschaften im Kontext der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG, KÖSDI 2021, 22526; *Brühl/Weiss*, „Check the box“ from good old Germany – Die Option zur Be-

steuerung als Körperschaft nach dem Entwurf des KöMoG, DStR 2021, 889; *Cordes/Kraft*, Regierungsentwurf zum Optionsmodell – Körperschaftsteuer ab 2022 auch für Personengesellschaften?, FR 2021, 401; *Dreßler/Kompolesek*, Das Optionsmodell zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft nach dem vom Bundestag beschlossenen KöMoG, Ubg 2021, 301; *Kahsnitz*, KöMoG: Optionsmodell und Thesaurierungsbegünstigung, NWB 2021, 2100; *Lenz*, Aktuelle Grenzsteuerbelastungen gewerblicher Einkünfte für Einzelunternehmen und Personengesellschaften, DStR 2021, 2857; *Schiffers*, Thesaurierende GmbH & Co. KG – Möglichkeiten der Steuerbelastungsoptimierung, GmbH-StB 2021, 56; *Schiffers*, Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG – Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung in der Entwurfsfassung vom 30.9.2021, DStZ 2021, 900; *Schneeloch/Frieling*, Kombinierte Einkommen-, Kirchensteuer- und Solidaritätszuschlägsätze ab 2021, DB 2021, 1; *Kaminski*, Ausgewählte Überlegungen zur Optionsmöglichkeit gem. § 1a KStG, Stbg 2021, 436; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, Zum Optionsmodell nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts – oder: *eventus varios res nova semper habet*, DStR 2021, Beihefter zu Heft 41.

## Kompaktübersicht

### J 22-1 Inhalt der Änderungen:

► **In § 3 Abs. 3 SolZG** wurden durch das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 mW ab VZ 2021 die Freigrenzen bezüglich der Erhebung des SolZ erheblich erhöht. Dies wirft die Frage auf, ob die bisherige Vernachlässigung der (bisher sehr geringen) Freigrenzen bei der Ermittlung des auf die Thesaurierungseinkommensteuer entfallenden SolZ im Zuge der Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags gem. Abs. 3 Satz 2 beibehalten werden kann.

► **In § 35 Abs. 1** wurde durch das 2. CorStHiG mW ab VZ 2020 die GewStAnrechnung vom 3,8-Fachen auf das Vierfache des GewStMessbetrags erhöht. Hierdurch ergeben sich geringfügig veränderte Belastungswirkungen im Vergleich zur Normaltarifizierung.

► **Durch das KöMoG** wird Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften in § 1a KStG die Möglichkeit eingeräumt, für nach dem 31.12.2021 beginnende Wj. zur Körperschaftsbesteuerung zu optieren. Da die Option einen fiktiven Formwechsel iSd. §§ 20ff. UmwStG darstellt, löst sie im Fall bestehender nachversteuerungspflichtiger Beträge eine Nachversteuerung gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 aus.

J 22-2 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Gemäß § 34 Abs. 1a KStG kann die Option zur Körperschaftsbesteuerung erstmals für Wj. ausgeübt werden, die nach dem 31.12.2021 beginnen. Zur Erhöhung der Anrechnung der GewSt auf die ESt s. § 35 Anm. J 21-3. Die Reduktion des SolZ ist gem. § 6 Abs. 21 Satz 1 SolZG erstmals im VZ 2021 anzuwenden.

## Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 22-3

► **Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags:** Gemäß Abs. 3 Satz 2 sind bei der Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags vom Begünstigungsbetrag ua. die darauf lastende Sondertarifsteuer von 28,25 % und der darauf entfallende SolZ abzuziehen. Hier wurde bisher vereinfachend, weil die Auswirkungen der GewStAnrechnung auf den SolZ (s. § 34a Anm. 67) sowie die insoweit unbedeutenden Freigrenzen des SolZ gem. § 3 Abs. 3 SolZG aF vernachlässigend, von einem SolZ iHv. 5,5 % der Thesaurierungseinkommensteuer ausgegangen. Nunmehr stellt sich jedoch infolge der Erhöhung der Freigrenzen in § 3 Abs. 3 SolZG die Frage, ob stattdessen nicht vielmehr der tatsächlich auf die Thesaurierungseinkommensteuer entfallende SolZ zu verwenden ist. Dagegen spricht allerdings, dass zwar theoretisch Fallkonstellationen vorstellbar sind, bei denen die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen wird, ohne dass es zu einer (vollständigen) Belastung mit SolZ kommt, uE erscheinen diese Fälle jedoch nicht praxisrelevant: Dies liegt daran, dass sich einerseits die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung regelmäßig erst bei hohen Grenzsteuersätzen als lohnend erweist (s. § 34a Anm. 4), andererseits jedoch bereits ab einem zvE (VZ 2021) von 62 126 € (bei alleiniger Anwendung von § 32a) bzw. 59 495 € (bei alleiniger Anwendung von § 34a) ein Nachholeffekt bezüglich des SolZ einsetzt und ab einem zvE (VZ 2021) von 96 819 € (bei alleiniger Anwendung von § 32a) bzw. 110.622 € (bei alleiniger Anwendung von § 34a) der SolZ 5,5 % der sich ergebenden ESt beträgt (vgl. *Lenz*, DStR 2021, 2857 [2860]; *Schneeloch/Frieling*, DB 2021, 1 [2f.]). Aus diesen Gründen ist bei der Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags uE weiterhin eine typisierte Belastung mit einem SolZ iHv. 5,5 % der Thesaurierungseinkommensteuer anzunehmen. Aus Gründen der Vereinfachung sowie der Meistbegünstigung ist zudem die Verminderung der tatsächlichen Belastung mit SolZ durch die GewStAnrechnung nach wie vor zu vernachlässigen (s. § 34a Anm. 67).

► **Veränderte Belastungswirkungen infolge der Erhöhung der Gewerbesteueranrechnung auf das Vierfache des Steuermessbetrags gem. § 35 Abs. 1:** Mit Wirkung ab VZ 2020 wurde durch das 2. CorStHiG v. 29.6.2020 der auf den GewStMessbetrag anzuwendende Faktor zur Berechnung der maximal nach § 35 auf die ESt anrechenbaren GewSt von 3,8 auf 4 erhöht. Im Vergleich zur StBelastung nicht gewstpfl. Einkünfte wirkt sich die GewSt bei estl. Normaltarifizierung infolgedessen ab VZ 2020 erst bei einem Hebesatz oberhalb 422 % belastungserhöhend aus (zuvor bereits bei Hebesätzen über 400,9 %; vgl. *Lenz*, DStR 2021, 2857 [2858]; *Wacker in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 35 Rz. 2). Bei gewstpfl. Einkünften führt die erhöhte Anrechnung bei Hebesätzen über 380 % zu einer Verringerung der Gesamtsteuerlast. Bei Anwendung des estl. Spitzensteuersatzes von 45 % auf das normaltarifizierte Einkommen ergibt sich bei einem Hebesatz von 400 % ohne Anwendung des § 34a eine Gesamtsteuerbelastung von

46,71 % (zuvor 47,44 %; zur StBelastung vor Änderung des § 35 s. ausführl. § 34a Anm. 4). Wird der nach Berücksichtigung des GewStAufwands (vgl. hierzu *Schiffers, GmbH-StB 2021, 56 [57]*) und nach der Entnahme der zur Zahlung der ESt und des SolZ erforderlichen Beträge maximal verbleibende Gewinn nach § 34a begünstigt besteuert, sinkt die Gesamtsteuerlast unter Berücksichtigung der bei Entnahme erfolgenden Nachversteuerung aufgrund der höheren GewStAnrechnung von bisher 47,98 % auf nunmehr 47,25 %. Betrachtet man lediglich die StBelastung im Fall der Thesaurierung, sinkt die Belastung von 36,16 % auf 35,27 % ab (vgl. *Cordes/Kraft, FR 2021, 401 [402]*), während die Nachversteuerungslast im Fall der Entnahme von 11,82 % auf 11,98 % des Vorsteuergewinns ansteigt. Ursache hierfür ist, dass die niedrigere Thesaurierungsbelastung infolge der höheren GewStAnrechnung einen Anstieg des nachversteuerungspflichtigen Betrags von 44,81 % auf 45,44 % des Vorsteuergewinns und damit eine höhere Nachsteuer (25 % des nachversteuerungspflichtigen Betrags zzgl. SolZ) bewirkt. Die im Vergleich zur Minderung der Gesamtsteuerbelastung überproportional verringerte Thesaurierungssteuerlast erhöht tendenziell die Vorteilhaftigkeit der Anwendung des § 34a im Vergleich zur Regelbesteuerung, da die erforderliche Mindestthesaurierungsdauer zur Erzielung eines Gesamtvorteils sinkt. Im Vergleich zur (insoweit unveränderten) Besteuerung einer KapGes. ergibt sich keine grundlegende Änderung des bisherigen Befundes (s. § 34a Anm. 3), da die Thesaurierungsbelastung bei Anwendung des § 34a (35,27 %) auch nach Erhöhung der GewStAnrechnung oberhalb derjenigen bei einer KapGes. (29,83 %) liegt. Bei gewstl. Hebesätzen über bzw. unter 400 % fällt der Nachteil gegenüber der KapGes. noch höher aus (vgl. *Cordes/Kraft, FR 2021, 401 [402 ff.]*).

	Normalbesteuerung			Thesaurierungs- begünstigung		
<b>I. Steuerbelastung bei Gewinnthesaurierung</b>						
1. Gewinn vor Steuern		100,00			100,00	
2. GewSt	400,00 %	- 14,00	- 14,00	400,00 %	- 14,00	- 14,00
3. Steuerentnahme (ESt)		45,00			- 20,16	
4. Steuerentnahme (SolZ)		2,48			- 1,11	
5. (Anteiliger) Gewinn Normalbesteuerung		100,00			35,27	
6. Begünstigungsbetrag					64,73	
7. ESt auf 5.	45,00 %	45,00		45,00 %	- 15,87	
8. ESt auf 6.				28,25 %	- 18,29	
9. ESt insgesamt		- 45,00			- 34,16	
10. GewSt-Anrechnung (4 × 3,5)		14,00			14,00	
11. Verbleibende ESt		- 31,00	- 31,00		- 20,16	- 20,16
12. SolZ	5,50 %	- 1,71	- 1,71	5,50 %	- 1,11	- 1,11
<b>13. Steuerbelastung bei Thesaurierung</b>			<b>- 46,71</b>			<b>- 35,27</b>

	Normalbesteuerung			Thesaurierungs- begünstigung		
<b>II. Steuerbelastung bei Entnahme</b>						
1. Begünstigungsbetrag					64,73	
2. abzgl. ESt auf Begünstigungsbetrag				28,25 %	- 18,29	
3. abzgl. SolZ auf Begünstigungsbetrag				5,50 %	- 1,01	
4. nachversteuerungspflichtiger Betrag					45,44	
5. Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags				25,00 %	- 11,36	
6. SolZ				5,50 %	- 0,62	
<b>7. Steuerbelastung bei Entnahme</b>			<b>0,00</b>		- 11,98	<b>- 11,98</b>
<b>III. Steuerbelastung insgesamt</b>			<b>- 46,71</b>			<b>- 47,25</b>

► **Auslösen einer Nachversteuerung gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 im Fall der Option zur Körperschaftbesteuerung gem. § 1a KStG:** Gemäß § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG gilt der Übergang einer Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft zur Körperschaftbesteuerung als Formwechsel iSd. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG. Auf diesen fingierten Formwechsel sind nach § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG die §§ 1 und 25 des UmwStG entsprechend anzuwenden. Die Option zur Körperschaftbesteuerung bewirkt somit eine (fiktive) Einbringung iSd. §§ 20ff. UmwStG (vgl. *Pung* in *DPM*, § 1a KStG Rz. 61 [12/2021]). Bestehen für die Mitunternehmer der optierenden PersGes. nachversteuerungspflichtige Beträge, so sind diese infolge der Einbringung gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 nachzuversteuern (vgl. BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, 2021/116229, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 48; *Wacker ua.*, DStR 2021, Beihefter zu Heft 41, 14; krit. *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [896]). Unter den Voraussetzungen von Abs. 6 Satz 2 kann die nach Abs. 4 geschuldete ESt in regelmäßigen Teilbeträgen über einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren zinslos gestundet werden (vgl. BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, 2021/116229, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 48; *Kaminski*, Stbg 2021, 436 [439]; zur Stundung s. § 34a Anm. 101). Es ist dennoch davon auszugehen, dass die Nachversteuerung für viele Familienunternehmen ein beachtliches Optionshindernis darstellt (vgl. *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [408]).

Die Verwirklichung des Nachversteuerungstatbestands iSv. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 lässt sich uE durch das Zwischenschalten einer Mitunternehmerschaft vermeiden (vgl. *Schiffers*, DStZ 2021, 900 [911]; *Kahsnitz*, NWB 2021, 2100 [2110f.]): Dies kann zum einen erreicht werden, indem die mit dem nachversteuerungspflichtigen Betrag „belasteten“ Mitunternehmeranteile in eine (weitere) Mitunternehmerschaft nach § 24 UmwStG zu Buchwerten eingebracht werden. Dadurch entstünde eine doppelstö-

ckige PersGes. und die nachversteuerungspflichtigen Beträge würden auf die neu entstehenden Mitunternehmeranteile an der OberPersGes. übergehen, während der operative Betrieb bei der (nunmehr Unter-) PersGes. verbliebe. Zum anderen könnte die ursprüngliche PersGes. ihren Betrieb nach § 24 UmwStG zu Buchwerten in eine (neue) UnterPersGes. einbringen. Die nachversteuerungspflichtigen Beträge blieben dabei den Mitunternehmeranteilen an der ursprünglichen (nunmehr Ober-)PersGes. zugeordnet. Egal, welcher Weg zur Doppelstöckigkeit beschritten wird, ist es anschließend uE möglich, die Untergesellschaft in eine KapGes. umzuwandeln, ohne dass hierdurch eine Nachversteuerung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 ausgelöst wird (vgl. § 34a Anm. 97; *Ley* in *FS Herzig*, 2010, 469 [490]; *Ley/Bodden* in *Korn/Carlé/Stahl/Strahl*, § 34a Rz. 188 [10/2017]; aA *Wacker* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 34a Rz. 23). Nichts anderes kann dann uE im Fall einer Option der Untergesellschaft zur Körperschaftsbesteuerung gelten. Zu beachten ist allerdings, dass bei fehlender originärer Gewerblichkeit der OberPersGes. dort ggf. eine Betriebsaufgabe anzunehmen ist (vgl. *Bodden*, *KÖSDI* 2021, 22526 [22530]), was gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 eine Nachversteuerung auslösen würde (s. § 34a Anm. 96). Auch dürfte eine gewerbliche Aufwärtsinfektion gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 ausscheiden, da infolge der Option zur Körperschaftsbesteuerung die Untergesellschaft wie eine KapGes. zu behandeln ist.

Die in § 34a Anm. 97 vorgebrachten grundsätzlichen rechtssystematischen Bedenken gegen eine Nachversteuerung bei einem Formwechsel in eine KapGes. gelten für den Fall der Option zur Körperschaftsbesteuerung ebenso (vgl. *Schiffers*, *DStZ* 2021, 900 [911]; *Dreßler/Kompolsek*, *Ubg* 2021, 301 [311]; *Brühl/Weiss*, *DStR* 2021, 889 [896]). Zu Vorteilhaftigkeitsüberlegungen bezüglich der Anwendung von § 34a im Vergleich zur optionalen Körperschaftsbesteuerung vgl. allg. *Schiffers*, *GmbH-StB* 2021, 56 (60 ff.).