Bundesministerium
der Finanzen

MD Dr. Rolf Möhlenbrock
Leiter der Steuerabteilung

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL
FAX
E-MAIL
DATUM 30. September 2021

BETREFF **Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)**

ANLAGEN 1

GZ **IV C 2 - S 2700/20/10001 :022**

DOK **2021/1026806**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Hiermit übersende ich den Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) ausschließlich in elektronischer Form.

Die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG wurde mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25. Juni 2021 (BGBl. I Seite 2050, BStBl I

Seite 889) eingeführt. Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften wird damit die Möglichkeit eingeräumt, ohne tatsächlichen Rechtsformwechsel ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden. Die Option zur Körperschaftsbesteuerung kann erstmalig für nach dem 31. Dezember 2021 beginnende Wirtschaftsjahre ausgeübt werden.

Soweit Sie eine Stellungnahme zu dem Entwurf abgeben möchten, bitte ich diese bis zum **20. Oktober 2021** per E-Mail an IVC2@bmf.bund.de zu übermitteln.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM

Stand: 30.09.2021

ENTWURF

BETREFF **Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)**

GZ **IV C 2 - S …**

DOK

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25. Juni 2021 (BGBl. I Seite 2050, BStBl I Seite 889) wurde u. a. § 1a KStG eingeführt, der Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit einräumt, zur Körperschaftsbesteuerung zu optieren. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Option zur Körperschaftsbesteuerung Folgendes:

ENTWURF

Inhaltsverzeichnis

I. Zeitliche Anwendung 4

II. Persönlicher Anwendungsbereich 5

III. Antrag 7

1. Form des Antrags 7
2. Zustimmung der Gesellschafter 7
3. Adressat des Antrags 7
4. Antragsfrist 8
5. Entscheidung über den Antrag 9
6. Unwiderruflichkeit des Antrags 10

IV. Übergang zur Körperschaftsbesteuerung 11

1. Persönlicher Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes 11
2. Einbringungsgegenstand und Bewertungswahlrecht 11
3. Einbringungszeitpunkt und Feststellung des steuerlichen Einlagekontos 14
4. Keine steuerliche Rückbeziehung 15
5. Ergänzungs- und Sonderbilanzen 15
6. Sperrfristen 15
7. Verluste 16
8. Nachversteuerungspflichtige Beträge nach § 34a Absatz 3 EStG 16

V. Zeitraum der Körperschaftsbesteuerung 17

1. Besteuerung der optierenden Gesellschaft 17
   a) Ertragsteuerliche Behandlung wie eine Kapitalgesellschaft 17
   b) Ertragsteuerliche Organschaft 18
   c) Sonderregelungen bei der Forschungszulage und der Grunderwerbsteuer 18
   d) Investmentbesteuerung 18
   e) Gewinnermittlung 19
2. Beteiligung an der optierenden Gesellschaft 19
3. Rechtsverhältnisse zwischen der optierenden Gesellschaft und ihren Gesellschaftern 20
   a) Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderungen und Vermögensmehrungen 21
      aa) Optierende Gesellschaft 21

ENTWURF

bb) Gesellschafter 21
b) Sonstige Vermögensminderungen und Vermögensmehrungen 23
aa) Allgemeines 23
bb) Einnahmen aus einer Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft 23
c) Betriebsaufspaltung 25
4. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG) 25
5. Sonstige Folgen der Option 25
a) Bekanntgabe von Verwaltungsakten an die optierende Gesellschaft und deren Vollstreckung 25
b) Haftung für Steuerschulden der optierenden Gesellschaft 25
VI. Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung 26
1. Rückoption (§ 1a Absatz 4 Satz 1 bis 3 KStG) 26
2. Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung kraft Gesetzes (§ 1a Absatz 4 Satz 4 bis 7 KStG) 26
a) Rückkehr zur transparenten Besteuerung nach § 1a Absatz 4 Satz 4 KStG 26
b) Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Absatz 4 Satz 7 KStG 26
c) Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Absatz 4 Satz 5 oder 6 KStG 27
3. Beendigung der Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft 27
4. Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung innerhalb von sieben Jahren 28
5. Mitteilungspflicht 28
VII. Sonderfälle 29
1. Umwandlungen während der Option zur Körperschaftsbesteuerung 29
2. E-Bilanz 29
3. Zerlegung 30

ENTWURF

I. Zeitliche Anwendung

1 Die Option zur Körperschaftsbesteuerung kann erstmals für Wirtschaftsjahre ausgeübt werden, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen (§ 34 Absatz 1a KStG).

ENTWURF

II. Persönlicher Anwendungsbereich

2 Antragsberechtigt sind Personenhandelsgesellschaften (offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne der §§ 105 und 161 HGB einschließlich der Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung, vgl. § 1 EWIVAG) sowie Partnerschaftsgesellschaften im Sinne des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes (PartGG). Eine GmbH & Co. KG ist auch dann antragsberechtigt, wenn deren Komplementärgesellschaft vermögensmäßig nicht beteiligt ist. Einzelunternehmen, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, Erbengemeinschaften und reine Innengesellschaften (wie die atypisch stille Gesellschaft) fallen dagegen nicht in den Anwendungsbereich des § 1a KStG.

3 Der persönliche Anwendungsbereich der Option ist auch Gesellschaften ausländischer Rechtsform eröffnet, die den in § 1a Absatz 1 Satz 1 KStG genannten Gesellschaftsformen vergleichbar sind. Die Voraussetzung der Vergleichbarkeit mit einer Personenhandelsgesellschaft ist in der Regel erfüllt, wenn eine ausländische Gesellschaft, die nach dem Rechtstypenvergleich als Personengesellschaft einzustufen ist (vgl. hierzu Randnr. 01.27 des BMF-Schreibens vom 11. November 2011, BStBl I Seite 1314 – im Folgenden: UmwStE –), bei Zugrundelegung deutscher Maßstäbe ein Handelsgewerbe im Sinne des § 1 HGB betreibt.

4 Zur Körperschaftsbesteuerung optieren können auch Gesellschaften ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland. Diese unterliegen nach Ausübung der Option der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nummer 1 KStG, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG (i. V. m. § 8 Absatz 1 KStG) erzielen.

5 Nach § 1a Absatz 1 Satz 6 KStG ist die Option zur Körperschaftsbesteuerung ausgeschlossen für Investmentfonds im Sinne des InvStG sowie Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Ausland, die nach Ausübung der Option (steuerlicher Übertragungsstichtag) in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen. Zur steuerlichen Behandlung ausgewählter ausländischer Gesellschaftsformen im Gründungsstaat vgl. u. a. die Anlage des BMF-Schreibens vom 26. September 2014, BStBl I Seite 1258, zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften. Randnr. 01.26 und 01.27 UmwStE sind zu beachten.

Beispiel:

An der französischen Société en nom collectif (SNC – Personenhandelsgesellschaft nach französischem Recht) sind der in Deutschland ansässige A und die in Frankreich ansässigen B und C beteiligt. Sitz und Geschäftsleitung befinden sich in Frankreich. Die SNC hat eine Betriebsstätte in Deutschland.

ENTWURF

Lösung:

Die SNC kann zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG optieren, wenn sie einen entsprechenden Antrag nach französischem Recht auch in Frankreich stellt oder bereits der französischen Körperschaftsteuerpflicht unterliegt (vgl. BMF-Schreiben vom 26. September 2014, a.a.O., Anlage zu Frankreich). Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, ist auch die Ausübung der Option nicht möglich (§ 1a Absatz 1 Satz 6 Nummer 2 KStG).

6 Das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen für die Option zur Körperschaftsbesteuerung während des gesamten Besteuerungszeitraums ist auf Anforderung für jedes Jahr bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung von der optierenden Gesellschaft nachzuweisen. Wird der Nachweis nicht erbracht, ist davon auszugehen, dass die persönlichen Voraussetzungen für die Option in dem betreffenden Wirtschaftsjahr nicht vorgelegen haben. Wird der Nachweis bereits für das erste Wirtschaftsjahr nicht erbracht, ist u. a. anhand der mit dem Antrag nach § 1a Absatz 1 Satz 1 KStG vorgelegten Unterlagen zu prüfen, ob die Option überhaupt erstmals wirksam ausgeübt wurde. Im Übrigen vgl. Rn. 90 ff. (Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung kraft Gesetzes). Für ausländische Gesellschaften gelten hierbei die erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Absatz 2 AO. Änderungen der persönlichen Voraussetzungen sind der Finanzbehörde mitzuteilen.

7 Hat die Gesellschaft keine Körperschaftsteuererklärung abzugeben, weil sie nur einem abgeltenden Steuerabzug unterliegende inländische Einkünfte erzielt, ist der Nachweis mit der Stellung eines Antrags auf Entlastung vom Steuerabzug zu erbringen. Wirkt sich die Option auf die Durchführung des Steuerabzugs aus, sind der Vergütungsschuldner und die zuständige Finanzbehörde unverzüglich über Änderungen der Verhältnisse zu informieren, die sich auf die Voraussetzung für die Option zur Körperschaftsbesteuerung auswirken.

8 Der Begriff Gesellschafter im Sinne des § 1a KStG erfasst auch Partner einer optierenden Partnerschaftsgesellschaft.

ENTWURF

III. Antrag

1. Form des Antrags

9 Der Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu stellen. Die Übermittlung dieses Datensatzes ist nach Maßgabe des § 87a Absatz 6 AO und nach § 87b AO über die amtlich bestimmte Schnittstelle vorzunehmen.

10 Auf Antrag kann zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung des Antrags verzichtet werden. In diesem Fall ist der Antrag nach amtlich vorgeschriebenem und von einer zur Geschäftsführung befugten Person eigenhändig unterschriebenem Vordruck zu stellen (§ 1a Absatz 1 Satz 2 i. V. m. § 31 Absatz 1a Satz 2 KStG). Besteht die unbillige Härte darin, dass der Antragstellerin die Antragstellung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung wirtschaftlich oder persönlich nicht zumutbar ist, hat die Finanzbehörde dem Antrag zu entsprechen (§ 150 Absatz 8 AO).

11 Befindet sich der Ort der Geschäftsleitung im Ausland, ist zudem anhand geeigneter Unterlagen darzulegen, dass die Gesellschaft im Optionszeitraum im anderen Staat einer der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht dem Grunde nach unterliegen wird (z. B. aktueller Körperschaftsteuerbescheid bzw. Bestätigung des ausländischen Staates). Zudem ist eine Ansässigkeitsbescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde vorzulegen.

2. Zustimmung der Gesellschafter

12 Für die Option zur Körperschaftsbesteuerung ist grundsätzlich die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich (§ 1a Absatz 1 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG i. V. m. § 217 Absatz 1 Satz 1 UmwG). Diese muss im Zeitpunkt der Antragstellung vorliegen. Sieht der Gesellschaftsvertrag für einen echten Formwechsel im Sinne des § 25 UmwStG oder die Option zur Körperschaftsbesteuerung eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter vor, ist diese nur anzuerkennen, wenn die Mehrheit mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen beträgt (§ 1a Absatz 1 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG i. V. m. § 217 Absatz 1 Satz 2 und 3 UmwG). Eine notarielle Beurkundung der Beschlussfassung ist nicht erforderlich. Sieht bei ausländischen Gesellschaften das Gesellschaftsrecht ein höheres Form- oder Zustimmungserfordernis vor, gilt dieses. Mit dem Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung ist nachzuweisen, dass die erforderliche Anzahl der Gesellschafter der Ausübung der Option zugestimmt hat.

3. Adressat des Antrags

13 Der Antrag ist grundsätzlich bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft (§ 180 Absatz 1 Satz 1

ENTWURF

Nummer 2 Buchstabe a oder Absatz 5 i. V. m. § 179 Absatz 2 Satz 2 AO) örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen. Diese Zuständigkeit bestimmt sich grundsätzlich nach § 18 AO. Erfolgt keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte und hat die Gesellschaft ihren Sitz im Inland, ist der Antrag bei dem Finanzamt zu stellen, in dessen Bezirk sich der Sitz der Gesellschaft befindet (§ 1a Absatz 1 Satz 5 KStG).

14 Bei Gesellschaften mit Sitz im Ausland, für die bislang keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a oder Absatz 5 AO vorgenommen wird, ist wie folgt zu differenzieren:

- Unterbleibt eine gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 AO, weil nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen mit ihren Einkünften in Deutschland einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist, ist der Antrag bei dem für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Gesellschafters zuständigen Finanzamt zu stellen (§ 1a Absatz 1 Satz 3 KStG).
- Erzielt die Gesellschaft ausschließlich Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a EStG unterliegen und gilt infolgedessen die Einkommensteuer nach § 50 Absatz 2 Satz 1 EStG oder die Körperschaftsteuer nach § 32 Absatz 1 KStG als abgegolten, ist der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu stellen (§ 1a Absatz 1 Satz 4 KStG).
- In allen anderen Fällen ist das Finanzamt zuständig, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung zuständig ist (§ 1a Absatz 1 Satz 2 KStG).

15 Maßgeblich sind jeweils die Verhältnisse im Zeitpunkt der Antragstellung. Eine spätere Änderung der Verhältnisse hinsichtlich der sachlichen oder örtlichen Zuständigkeit (insbesondere eine abweichende Zuständigkeit für die künftige Besteuerung der optierenden Gesellschaft nach dem KStG) führt nicht zur Unwirksamkeit des Antrags. Im Falle eines Zuständigkeitswechsels ist der Antrag von der nach § 1a Absatz 1 Satz 2 bis 5 KStG zuständigen Finanzbehörde an die neu zuständig gewordene Finanzbehörde zur Entscheidung abzugeben, es sei denn, es soll insoweit zulässigerweise nach § 26 Satz 2 AO verfahren werden.

4. Antragsfrist

16 Der Antrag muss (auch bei neu gegründeten Gesellschaften oder übernehmenden Rechtsträgern einer Umwandlung) spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Option zur Körperschaftsbesteuerung gelten soll, bei der jeweils zuständigen Finanzbehörde eingegangen sein. Im Fall eines kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahres ist der Antrag somit spätestens am 30. November des vorangehenden Jahres zu stellen, sofern sich nicht aus § 108 Absatz 3 AO etwas anderes ergibt.

ENTWURF

17 Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum im Zusammenhang mit dem Optionsantrag ist nach § 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 EStG nur im Einvernehmen mit der nach Rn. 13 ff. zuständigen Finanzbehörde wirksam.

18 Da der Antrag von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft zu stellen ist (§ 1a Absatz 1 Satz 2 KStG), kann er nicht vor Gründung der Gesellschaft gestellt werden. Eine Option zur Körperschaftsbesteuerung für das erste (Rumpf-) Wirtschaftsjahr ist damit ausgeschlossen. Eine Partnerschaftsgesellschaft muss zum Zeitpunkt der Antragstellung bereits in das Partnerschaftsregister eingetragen sein (§ 7 Absatz 1 PartGG), eine Personenhandelsgesellschaft muss zum Zeitpunkt der Antragstellung entweder in das Handelsregister eingetragen sein (§ 105 Absatz 2 HGB) oder ein Handelsgewerbe im Sinne des § 1 Absatz 2 HGB betreiben. Dies gilt auch für den Fall der Verschmelzung oder Spaltung auf eine neu gegründete Personengesellschaft sowie den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft.

19 Ein verspäteter Antrag ist unwirksam und gilt nicht automatisch als Antrag für das nächste Wirtschaftsjahr. Vielmehr ist für eine wirksame Ausübung der Option für ein Wirtschaftsjahr, dessen Beginn von dem im unwirksamen Antrag bezeichneten Datum abweicht, ein neuer Antrag zu stellen.

5. Entscheidung über den Antrag

20 Die nach § 1a Absatz 1 Satz 2 bis 5 KStG (ggf. i. V. m. § 26 Satz 2 AO) zuständige Finanzbehörde prüft summarisch, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für den Antrag vorliegen. Im Falle eines Zuständigkeitswechsels (vgl. Rn. 15) ist der Antrag abweichend von Satz 1 dieser Rn. von der neu zuständigen Finanzbehörde zu prüfen, es sei denn, es soll insoweit zulässigerweise nach § 26 Satz 2 AO verfahren werden.

21 Eine gesonderte Mitteilung, dass die Finanzbehörde von einem wirksamen Antrag ausgeht, erfolgt grundsätzlich nicht. Die Mitteilung über die Erteilung einer Körperschaftsteuernummer durch das nach § 20 AO für die Körperschaftsbesteuerung der optierenden Gesellschaft zuständige Finanzamt beinhaltet jedoch konkludent die Information, dass das Finanzamt von einem wirksamen Antrag ausgeht. Diese Mitteilung ist kein (anfechtbarer) Verwaltungsakt. Stellt sich nachträglich heraus, dass die Voraussetzungen für einen Antrag nach § 1a Absatz 1 KStG nicht vorgelegen haben, sind Verwaltungsakte (z. B. Steuerbescheide), die von der Wirksamkeit des Antrags ausgehen, rechtswidrig und im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten aufzuheben oder zu ändern.

22 Die ablehnende Entscheidung über den Antrag ist ein Verwaltungsakt. Dieser ist schriftlich oder elektronisch zu erlassen und mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen. Die

ENTWURF

Bekanntgabe richtet sich nach §§ 122, 122a AO und den Regelungen im AEAO zu § 122 und zu § 122a.

6. Unwiderruflichkeit des Antrags

23 Der Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung ist unwiderruflich (§ 1a Absatz 1 Satz 1 KStG). Eines erneuten Antrags für die folgenden Wirtschaftsjahre bedarf es nicht, wenn die Voraussetzungen für die Option ununterbrochen vorliegen. Zur Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung vgl. unter Rn. 89 ff.

ENTWURF

IV. Übergang zur Körperschaftsbesteuerung

24 Nach § 1a Absatz 2 Satz 1 KStG gilt der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung als Formwechsel im Sinne des § 1 Absatz 3 Nummer 3 UmwStG. Damit wird als Folge der Option ertragsteuerlich ein Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang fingiert (Randnr. 00.02 UmwStE). Da § 4 Absatz 3 EStG bei einer optierenden Gesellschaft nach § 1a Absatz 3 Satz 6 KStG nicht anwendbar ist, ist von Einnahmenüberschussrechnern im Rahmen des Übergangs zur Körperschaftsbesteuerung zwingend zum steuerlichen Übertragungsstichtag zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zu wechseln. Ein in diesen Fällen entstehender Übergangsgewinn ist als laufender Gewinn des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der erstmaligen Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung vorangeht, zu versteuern.

25 Die nach Randnr. 25.01 UmwStE für den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft entsprechend anzuwendenden Randnr. 20.01 bis 23.21 UmwStE finden – mit Ausnahme der Ausführungen zur steuerlichen Rückwirkung – auch auf den fiktiven Formwechsel nach § 1a Absatz 2 Satz 1 KStG entsprechend Anwendung.

1. Persönlicher Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes

26 Die §§ 1 und 25 UmwStG sind entsprechend anzuwenden (§ 1a Absatz 2 Satz 2 KStG). Infolgedessen ist der Anwendungsbereich des Sechsten bis Achten Teils des UmwStG (§§ 20 ff. UmwStG) nur insoweit eröffnet, als die optierende Gesellschaft die Voraussetzungen des § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 UmwStG und zudem die an der optierenden Gesellschaft beteiligten Gesellschafter die Voraussetzungen des § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a UmwStG spätestens am steuerlichen Übertragungsstichtag erfüllen (Randnr. 01.52 UmwStE) oder das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an der optierenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist (§ 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b UmwStG). Sind diese Voraussetzungen bei einzelnen Gesellschaftern nicht erfüllt, sind die stillen Reserven im Betriebsvermögen der optierenden Personengesellschaft insoweit zwingend durch Ansatz des gemeinen Wertes aufzudecken (vgl. hierzu auch Rn. 29 ff.).

27 Die Feststellungslast dafür, dass die Voraussetzungen für den fiktiven Formwechsel nach § 1a Absatz 2 Satz 1 KStG vorliegen, trägt die antragstellende Gesellschaft.

2. Einbringungsgegenstand und Bewertungswahlrecht

28 Einbringungsgegenstand sind entsprechend dem echten Formwechsel die Anteile der jeweiligen Gesellschafter an der optierenden Gesellschaft.

ENTWURF

29 Die entsprechende Anwendung von § 20 UmwStG und auch das hierin enthaltene Bewertungswahlrecht nach § 20 Absatz 2 UmwStG setzen die Einbringung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft voraus. Dazu gehören neben den Anteilen an einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG auch die Beteiligung an einer Gesellschaft, die Einkünfte im Sinne der §§ 13 und 18 EStG erzielt, sowie an einer gewerblich geprägten oder infizierten Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 EStG.

30 Handelt es sich bei der optierenden Gesellschaft nicht um eine Mitunternehmerschaft (sondern z. B. eine vermögensverwaltende Personenhandelsgesellschaft), kommt § 20 UmwStG nicht zur Anwendung mit der Folge, dass der Ansatz eines Buch- oder Zwischenwertes ausgeschlossen ist (vgl. Rn. 40); im Fall einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ist § 21 Absatz 1 Satz 2 UmwStG zu prüfen.

31 Der Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts für die Anteile an der optierenden Gesellschaft setzt – neben dem Optionsantrag – einen Antrag innerhalb der Ausschlussfrist des § 20 Absatz 2 Satz 3 UmwStG bei dem nach § 20 AO zuständigen Finanzamt voraus.

32 Das Bewertungswahlrecht nach § 20 Absatz 2 Satz 2 UmwStG kann für jeden Mitunternehmeranteil gesondert ausgeübt werden. Randnr. 20.21 und 20.22 UmwStE gelten entsprechend. Gehören zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters funktional wesentliche Betriebsgrundlagen, die nicht bis zum fiktiven Einbringungszeitpunkt (vgl. Rn. 41) auf die Mitunternehmerschaft übertragen wurden, ist hinsichtlich seines Mitunternehmeranteils ein Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert ausgeschlossen (Randnr. 20.10 i. V. m. 20.06 UmwStE). In diesen Fällen kommt es grundsätzlich zur Aufgabe des jeweiligen Mitunternehmeranteils (§ 16 Absatz 3 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, § 34 EStG) mit der Folge der vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven (vgl. aber Rn. 34 und 35). Der Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts ist auch ausgeschlossen, wenn eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage in Form einer Beteiligung eines Mitunternehmers an der Komplementärgesellschaft, deren Tätigkeit auf die Geschäftsführungsfunktion bei der optierenden Personengesellschaft in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft beschränkt ist, nicht eingebracht wird. In den Fällen, in denen funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im Rahmen des fiktiven Formwechsels im Sinne des § 25 UmwStG nicht mit übertragen werden, ist in Bezug auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften im Betriebsvermögen der optierenden Gesellschaft § 21 UmwStG zu prüfen.

33 Werden Wirtschaftsgüter, die keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage sind, zurückbehalten oder in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option zur Körperschaftsbesteuerung veräußert, entnommen oder in ein anderes Betriebsvermögen

ENTWURF

übertragen, schließt dies den Ansatz des eingebrachten Vermögens zum Buch- oder Zwischenwert nicht aus.

34 Werden die einem Sonderbetriebsvermögen zugehörigen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gesondert auf die optierende Personengesellschaft in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Ausübung der Option übertragen, liegt ein einheitlicher Vorgang vor, der insgesamt unter § 20 UmwStG fallen kann. Ein Anwendungsfall des § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG wird dadurch nicht begründet.

35 Bei einer Übertragung oder Überführung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option zur Körperschaftsbesteuerung ist zu prüfen, ob infolge der Gesamtplanrechtsprechung die Voraussetzungen für die Anwendung von § 20 UmwStG nicht vorliegen (Randnr. 20.07 UmwStE). Die Grundsätze zu Rn. 10 des BMF-Schreibens vom 20. November 2019 (BStBl I Seite 1291) sind nicht anzuwenden.

36 Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter gelten als entnommen, sofern sie nicht zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Option zu einem anderweitigen Betriebsvermögen gehören (Randnr. 20.08 UmwStE). Wird durch die Option eine Betriebsaufspaltung aufgrund der Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens begründet, sind nach Maßgabe des § 6 Absatz 5 Satz 2 EStG insoweit die Buchwerte fortzuführen. Im Übrigen gilt Rn. 32 Satz 3.

37 Bei ausländischen Gesellschaften erfolgt die Bewertung und der Ansatz der Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz im Sinne des § 20 UmwStG unter Zugrundelegung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts (zum Buchwert vgl. § 1 Absatz 5 Nummer 4 UmwStG).

38 Gemäß § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 UmwStG ist ein Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert auch ausgeschlossen, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der optierenden Gesellschaft ausgeschlossen oder beschränkt wird.

39 Die Buchwerte der durch die Option eingebrachten Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens sind unter Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen zu bestimmen.

40 Auf Ebene der Gesellschafter gelten auch hinsichtlich der Rechtsfolgen des fiktiven Formwechsels die für den echten Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft maßgeblichen Regelungen entsprechend (insbesondere Besteuerung eines Veräußerungsgewinns und Bemessung der Anschaffungskosten der Anteile an der optierenden Gesellschaft – vgl. § 20 Absatz 3 und § 21 Absatz 2 UmwStG).

ENTWURF

Beispiel:

An der optierenden AB-OHG, die neben anderen Wirtschaftsgütern auch Beteiligungen an mehreren Kapitalgesellschaften hält, sind A und B als Mitunternehmer beteiligt.

Lösung:

Der Wert, mit dem die optierende Gesellschaft ihr Betriebsvermögen ansetzt, gilt für die Gesellschafter als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile (§ 20 Absatz 3 bzw. § 21 Absatz 2 UmwStG).

Abwandlung:

An der optierenden, vermögensverwaltenden Zebragesellschaft CD-KG, Inhaberin diverser festverzinslicher Schuldverschreibungen, sind die natürlichen Personen C als Komplementär (Beteiligung im Betriebsvermögen) und D als Kommanditist (Beteiligung im Privatvermögen) beteiligt.

Lösung:

Auf die CD-KG finden die §§ 20 ff. UmwStG keine Anwendung (vgl. Rn. 30). Bei C findet § 6 Absatz 6 Satz 1 EStG Anwendung. Bei D findet § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG sowie im Fall der späteren Veräußerung der Anteile an der optierenden Gesellschaft abhängig von der Beteiligungshöhe § 17 Absatz 2a oder § 20 Absatz 4 Satz 1 EStG Anwendung.

3. Einbringungszeitpunkt und Feststellung des steuerlichen Einlagekontos

41 Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der erstmaligen Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung unmittelbar vorangeht (§ 1a Absatz 2 Satz 3 KStG). Infolgedessen ist für die optierende Gesellschaft (wie für den übernehmenden Rechtsträger im Rahmen eines echten Formwechsels) bereits für die letzte juristische Sekunde des Vorjahres eine steuerliche Schlussbilanz unter Zugrundelegung der ggf. aufgestockten Werte (vgl. Rn. 29 ff.) aufzustellen und eine Körperschaftsteuererklärung sowie von inländischen Gesellschaften eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos abzugeben.

42 Da die Gesellschaft zivilrechtlich als Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft fortbesteht, verfügt diese anders als eine Kapitalgesellschaft nicht über Nennkapital im Sinne des § 27 Absatz 1 Satz 1 KStG. Nach § 1a Absatz 2 Satz 4 KStG wird daher das in der steuerlichen Schlussbilanz auszuweisende Eigenkapital (einschließlich des Eigenkapitals in Ergänzungsbilanzen) insgesamt auf dem steuerlichen Einlagekonto erfasst. Der Umfang des maßgeblichen Eigenkapitals bestimmt sich nach Tz. I. 2. des BMF-Schreibens vom 11. Juli

ENTWURF

2011 (BStBl I Seite 713) i. V. m. dem BMF-Schreiben vom 30. Mai 1997 (BStBl I Seite 627) und dem BMF-Schreiben vom 26. Juli 2016 (BStBl I Seite 684).

4. Keine steuerliche Rückbeziehung

43 Eine steuerliche Rückbeziehung des Einbringungszeitpunkts ist ausgeschlossen (§ 1a Absatz 2 Satz 3 zweiter Halbsatz KStG).

5. Ergänzungs- und Sonderbilanzen

44 Ergänzungs- und Sonderbilanzen sind infolge der Option zur Körperschaftsbesteuerung nicht fortzuführen. Zur Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen bei der Bewertung der eingebrachten Mitunternehmeranteile vgl. Rn. 39 und zu den Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto vgl. Rn. 42.

6. Sperrfristen

45 Auch ein fiktiver Formwechsel nach § 1a Absatz 2 KStG kann dazu führen, dass Sperrfristverletzungen ausgelöst werden (vgl. z. B. Rn. 29 des BMF-Schreibens vom 20. November 2019, BStBl I Seite 1291, zu § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG und Rdnr. 33, 34 des BMF-Schreibens vom 8. Dezember 2011, BStBl I Seite 1279, zu § 6 Absatz 5 Satz 4 und 6 EStG sowie § 16 Absatz 3 Satz 3 EStG, § 15 Absatz 2 Satz 4, § 18 Absatz 3 Satz 2, § 22 Absatz 1 Satz 6 Nummer 2 und § 24 Absatz 5 UmwStG).

Beispiel:

A und sein Sohn B sind zu je 50% an der originär gewerblich tätigen AB-KG beteiligt. A hat in 2018 ein Grundstück (stille Reserven 200.000 €), das bisher zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörte, nach § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 2 EStG in das Gesamthandsvermögen der KG übertragen. A und B beschließen im Jahr 2022 von der Option zur Körperschaftsbesteuerung Gebrauch zu machen.

Lösung:

Die AB-KG erfüllt die Tatbestandsmerkmale für die Wahlrechtsausübung. Der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung gilt als Formwechsel im Sinne des § 1 Absatz 3 Nummer 3 UmwStG. Unter den Voraussetzungen des § 20 Absatz 2 Satz 2 UmwStG ist auf Antrag der Ansatz zu Buchwerten möglich. Allerdings stellt die Option eine Sperrfristverletzung nach § 6 Absatz 5 Satz 6 EStG dar, da innerhalb von sieben Jahren der Anteil einer Körperschaft an dem Grundstück begründet wird. Im Jahr 2018 ist damit rückwirkend der Teilwert des Grundstücks anzusetzen (Versteuerung der stillen Reserven von 200.000 €).

ENTWURF

46 Sämtliche Anteile an der optierenden Gesellschaft werden infolge der Option zur Körperschaftsbesteuerung sperrfristverhaftet und unterliegen der Nachweispflicht nach § 22 Absatz 3 UmwStG, sofern der fiktive Formwechsel zu Buch- oder Zwischenwerten erfolgt.

7. Verluste

47 Ein vortragsfähiger Gewerbeverlust (Fehlbetrag nach § 10a GewStG) der optierenden Personengesellschaft geht infolge der Option zur Körperschaftsbesteuerung unter und lebt auch im Fall der Beendigung der Option nicht wieder auf. Dies gilt auch für den Zinsvortrag und einen EBITDA-Vortrag (§ 20 Absatz 9 UmwStG) sowie für Verluste nach § 15a und § 15b EStG.

8. Nachversteuerungspflichtige Beträge nach § 34a Absatz 3 EStG

48 Nachversteuerungspflichtige Beträge im Sinne des § 34a Absatz 3 EStG unterliegen infolge der Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung der Nachversteuerung nach § 34a Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 EStG. Unter den Voraussetzungen des § 34a Absatz 6 Satz 2 EStG kann die nach § 34a Absatz 4 EStG geschuldete Einkommensteuer in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren zinslos gestundet werden.

ENTWURF

V. Zeitraum der Körperschaftsbesteuerung

1. Besteuerung der optierenden Gesellschaft

a) Ertragsteuerliche Behandlung wie eine Kapitalgesellschaft

49 Da die optierende Gesellschaft zivilrechtlich und somit gesellschaftsrechtlich ihr Rechtsstatut nicht ändert, gelten für sie die gesellschafts- und handelsrechtlichen Vorgaben auch nach Ausübung der Option fort.

50 Ertragsteuerlich wird die optierende Gesellschaft jedoch wie eine Kapitalgesellschaft behandelt (§ 1a Absatz 1 Satz 1 KStG, § 2 Absatz 8 GewStG). Daher finden grundsätzlich alle Regelungen insbesondere des KStG, EStG, GewStG, SolZG, AStG und des UmwStG, die für alle Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer spezifischen Rechtsform gelten, auch auf die optierende Gesellschaft Anwendung. Die örtliche Zuständigkeit für die Körperschaftsbesteuerung der optierenden Gesellschaft bestimmt sich grundsätzlich nach § 20 AO.

51 Auf die optierende Gesellschaft anwendbar sind auch Regelungen, die nicht ausdrücklich nur für Kapitalgesellschaften, sondern z. B. für juristische Personen, Körperschaften oder Personenvereinigungen gelten, sofern davon jeweils auch allgemein Kapitalgesellschaften erfasst werden. Nicht auf die optierende Gesellschaft anwendbar sind dagegen diejenigen Regelungen, die einen spezifischen Rechtsformbezug enthalten und nicht für alle Kapitalgesellschaften gleichermaßen gelten, wie z. B. § 9 Nummer 1 KStG (KGaA) oder § 10 Absatz 1a Nummer 2 Buchstabe c EStG (GmbH).

52 Die optierende Gesellschaft ist keine Gesellschaft im Sinne der Anlage 2 Nummer 3 (zu § 43b EStG) oder der Anlage 3 Nummer 1 (zu § 50g EStG) zum EStG. Infolge der Wahlmöglichkeit findet auch § 8b Absatz 9 KStG auf Bezüge einer bzw. aus der Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft keine Anwendung (vgl. Artikel 2 Buchstabe a (iii) der Mutter-Tochter-Richtlinie).

53 Die Einkommensermittlung der optierenden Gesellschaft ergibt sich aus R 7.1 Absatz 1 Satz 2 KStR 2015. Die optierende Gesellschaft hat keine außerbetriebliche Sphäre. § 4 Absatz 4a EStG findet bei der optierenden Gesellschaft keine Anwendung. Auf einen Gesellschafterwechsel nach Ausübung der Option finden die §§ 8c, 8d KStG und § 10a GewStG Anwendung.

54 Die optierende Gesellschaft ist für Zwecke der Anwendung eines DBA „ein Rechtsträger, der für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird“ und erfüllt damit die abkommensrechtlichen Voraussetzungen einer „Gesellschaft“ entsprechend Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b OECD-Musterabkommen (OECD-MA) 2017. Weiterhin ist die

ENTWURF

optierende Gesellschaft, die ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland hat, in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, sodass sie entsprechend Artikel 4 Absatz 1 OECD-MA 2017 in Deutschland ansässig und damit auch abkommensberechtigt ist. Um in einem anderen Vertragsstaat ansässig zu sein, müssen dort die abkommensrechtlichen Voraussetzungen entsprechend Artikel 4 Absatz 1 OECD-MA 2017 (grundsätzlich unbeschränkte Steuerpflicht) und – bei Doppelansässigkeit – entsprechend Absatz 3 OECD-MA 2014 bzw. 2017 erfüllt sein.

b) Ertragsteuerliche Organschaft

55 Eine optierende Gesellschaft kann Organträgerin sein. Eine bereits bestehende Organschaft wird fortgeführt. Der fiktive Formwechsel ist kein wichtiger Grund für die Beendigung des Gewinnabführungsvertrages.

56 Eine Anerkennung der optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft scheidet dagegen aus. Insbesondere müssen die Regelungen des Gewinnabführungsvertrages in eintragungspflichtiger Form vereinbart werden und organisationsrechtlichen Charakter haben. Nach deutschem Gesellschaftsrecht besteht weder eine Eintragungspflicht für Unternehmensverträge mit Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften noch führen sie dazu, dass das Gesellschaftsstatut unternehmensvertraglich überlagert wird (vgl. OLG München, Beschluss vom 8. Februar 2011 – 31 Wx 2/11 –, ZIP 2011 Seite 526). Eine Eintragungspflicht ins Handelsregister für diese Gesellschaften kann weder auf eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung gestützt noch aus einer entsprechenden Anwendung der für eine Satzungsänderung geltenden Vorschriften hergeleitet werden. Zudem gehören Gesellschaftsverträge bzw. entsprechende Vertragsänderungen nicht zu den eintragungspflichtigen Tatsachen im Sinne von §§ 106, 162 HGB oder § 4 PartGG.

c) Sonderregelungen bei der Forschungszulage und der Grunderwerbsteuer

57 Für Zwecke der Forschungszulage sind optierende Gesellschaften als Steuerpflichtige im Sinne des KStG anspruchsberechtigt (§ 1 Absatz 2 Satz 2 FZulG).

58 Zu grunderwerbsteuerlichen Sonderregelungen vgl. § 5 Absatz 1 Satz 2, Absatz 2 Satz 2 und Absatz 3 Satz 3 sowie § 6 Absatz 3 Satz 4 GrEStG. Die Grunderwerbsteuerstelle, in deren Zuständigkeitsbereich sich die Geschäftsleitung der nach § 1a KStG optierenden Gesellschaft befindet, ist von dem für die optierende Gesellschaft zuständigen Veranlagungsbezirk über die Ausübung und den Zeitpunkt der Wirksamkeit der Option nach § 1a KStG zu unterrichten, wenn sich im Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück befindet.

d) Investmentbesteuerung

59 Investmentfonds können nicht selbst zur Körperschaftsbesteuerung optieren (§ 1a Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 KStG) und optierende Gesellschaften können kein Investmentfonds sein

ENTWURF

(§ 1 Absatz 3 Satz 3 InvStG). Wenn eine optierende Gesellschaft in einen Investmentfonds oder einen Spezial-Investmentfonds investiert, sind die investmentsteuerrechtlichen Regelungen für Anleger nach § 2 Absatz 10 InvStG anzuwenden. Für Investmenterträge, die eine optierende Gesellschaft aus einem Investmentfonds erzielt, ist nach § 20 Absatz 3a Satz 2 InvStG der Teilfreistellungssatz anzuwenden, der für Anleger gilt, die dem KStG unterliegen (insbes. § 20 Absatz 1 Satz 3 InvStG). Investiert ein Investmentfonds in eine optierende Gesellschaft, stellt nach § 2 Absatz 8 Satz 5 Nummer 1 InvStG diese Beteiligung keine Kapitalbeteiligung dar. Bei Spezial-Investmentfonds gilt nach § 2 Absatz 16 InvStG die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft für die Zwecke der §§ 26, 28 und 48 InvStG nicht als Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.

e) Gewinnermittlung

60 Die Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Absatz 3 EStG) als Gewinnermittlungsart ist für die optierende Gesellschaft nicht zulässig (§ 1a Absatz 3 Satz 6 KStG). Besteht eine Buchführungspflicht nach dem HGB oder einer ausländischen Rechtsnorm für die zivilrechtlich fortbestehende Personengesellschaft, gilt diese auch für die optierende Gesellschaft. Besteht eine solche Buchführungspflicht nicht, ist der Gewinn der optierenden Gesellschaft nach § 4 Absatz 1 EStG zu ermitteln. In beiden Fällen hat die optierende Gesellschaft für steuerliche Zwecke eine Bilanz unter Beachtung der für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften zu erstellen (vgl. zur E-Bilanz Rn. 100).

2. Beteiligung an der optierenden Gesellschaft

61 Die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft gilt für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen – und nach § 2 Absatz 8 GewStG auch für Zwecke der Gewerbesteuer – als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft (§ 1a Absatz 3 Satz 1 KStG). Die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft ist ein eigenständiges Wirtschaftsgut. Die Beteiligungshöhe ist nach den festen Kapitalkonten (sogenannte Kapitalkonten I) zu ermitteln, sofern der Gesellschaftsvertrag entsprechende Regelungen umfasst und diese über die maßgebenden Vermögensrechte entscheiden (insbesondere das Gewinnbezugsrecht, aber auch Entnahme- und Auseinandersetzungsrechte). Anderenfalls ist das Verhältnis der Kapitalanteile im Sinne des Handelsrechts maßgeblich.

62 Die Veräußerung eines Anteils oder eines Teils eines Anteils an einer optierenden Gesellschaft oder dessen verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft führt je nach Beteiligungshöhe und Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung zu Einkünften nach § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 oder § 17 Absatz 1 EStG (ggf. i. V. m. § 17 Absatz 6 EStG) i. V. m. § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe c EStG. Werden die Anteile im Betriebsvermögen einer natürlichen Person gehalten, finden § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und § 3c Absatz 2 EStG Anwendung. Als Veräußerung gelten auch die gesetzlich einer Veräußerung

ENTWURF

gleichgestellten Vorgänge wie insbesondere solche im Sinne des § 17 Absatz 1 Satz 2 und Absatz 4 EStG oder § 6 AStG.

63 Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft im Sinne des § 17 oder § 20 Absatz 2 EStG unterliegen ungeachtet der Bestimmungen eines DBA der inländischen Besteuerung, wenn sie im anderen Staat aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen (§ 50d Absatz 14 Satz 2 EStG). Dies gilt auch, wenn die Anteile an der optierenden Gesellschaft in einem Betriebsvermögen gehalten werden und bzw. oder es sich um einen einer Veräußerung gleichgestellten Vorgang handelt.

64 Der veräußernde Gesellschafter hat nach § 90 Absatz 2 AO nachzuweisen, dass die optierende Gesellschaft im anderen Staat entsprechend dem deutschen Recht behandelt wurde und die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen dort besteuert wurden.

65 Im Fall der Veräußerung der Beteiligung an der optierenden Gesellschaft oder eines der Veräußerung gleichgestellten Vorgangs innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt findet § 22 UmwStG Anwendung, soweit der fiktive Formwechsel zu Buch- oder Zwischenwerten erfolgt ist (vgl. zur Sperrfristverhaftung durch die Optionsausübung Rn. 46 und zur möglichen Verletzung anderer, älterer Sperrfristen auch nach dem UmwStG durch das Wirksamwerden der Option vgl. Rn. 45).

66 Bei Aufnahme eines neuen Gesellschafters gegen Einlage oder bei Erhöhung eines Anteils eines Gesellschafters findet die Mitverstrickungsregelung nach § 22 Absatz 7 UmwStG sinngemäß Anwendung, soweit stille Reserven auf andere Anteile verlagert werden. Weil die optierende Gesellschaft nicht über Nennkapital verfügt, führt die Einlage zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos (vgl. Rn. 41 f.).

3. Rechtsverhältnisse zwischen der optierenden Gesellschaft und ihren Gesellschaftern

67 Für die ertragsteuerliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen der optierenden Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sind die für Kapitalgesellschaften geltenden Grundsätze maßgeblich.

68 Auch vermögensmäßig nicht beteiligte Gesellschafter gelten als Anteilseigner der optierenden Gesellschaft.

ENTWURF

a) Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderungen und Vermögensmehrungen

aa) Optierende Gesellschaft

69 Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen mindern das Einkommen der optierenden Gesellschaft nicht. Die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage (§ 8 Absatz 3 Satz 2 und 3 KStG, R 8.5 bis R 8.9 KStR 2015 und H 8.5 bis H 8.9 KStH 2015) gelten für eine optierende Gesellschaft entsprechend. Zur Frage der Beherrschung gelten die vorstehenden Grundsätze unter Beachtung des BMF-Schreibens vom 7. Oktober 2002 (BStBl I Seite 1028) und H 15.7 (6) EStH 2020 „Faktische Beherrschung“ und „Mehrheit der Stimmrechte“. Löst eine verdeckte Gewinnausschüttung Umsatzsteuer aus, ist diese nicht abziehbar (§ 10 Nummer 2 KStG). R 8.6 KStR 2015 gilt entsprechend.

70 Eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist gemäß § 27 Absatz 1 KStG im Wirtschaftsjahr der erstmaligen Ausübung der Option möglich.

71 Optierende Gesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, können die Feststellung einer Leistung als Einlagenrückgewähr nach § 27 Absatz 8 KStG beantragen. Bei einem solchen Antrag ist die Berechnung der Einlagenrückgewähr darzulegen und durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (§ 27 Absatz 8 Satz 7 KStG). Aus den Unterlagen muss sich zweifelsfrei ergeben, in welcher Höhe Einlagen in die Gesellschaft geleistet worden sind und in welcher Höhe diese Einlagen zum Schluss des der Leistung vorangegangenen Wirtschaftsjahres noch vorhanden waren. Die Qualifikation der Einlagen bestimmt sich nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts. Bei Drittstaatengesellschaften ist die Berücksichtigung von Beträgen als Einlagenrückgewähr im Rahmen der jeweiligen Festsetzungsverfahren der Gesellschafter zu klären.

bb) Gesellschafter

72 Beim Gesellschafter führen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG, es sei denn, die Einnahmen sind einer anderen Einkunftsart zuzurechnen (§ 1a Absatz 3 Satz 4 KStG, § 20 Absatz 8 Satz 1 EStG). Dies wäre beispielsweise dann der Fall, wenn die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft in einem Betriebsvermögen gehalten wird.

73 Die für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft maßgeblichen Regelungen finden Anwendung (z. B. § 8b KStG, § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d und § 3c Absatz 2 EStG). § 43b EStG und § 8b Absatz 9 KStG finden auf Bezüge aus Anteilen an einer optierenden Gesellschaft keine Anwendung (vgl. Rn. 52).

ENTWURF

74 Gewinnanteile gelten erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann (§ 1a Absatz 3 Satz 5 KStG). Daher gelten Gewinnanteile, deren Auszahlung der Gesellschafter mit Feststellung des Jahresabschlusses von der Gesellschaft verlangen kann, in diesem Zeitpunkt als ausgeschüttet, sofern gesellschaftsvertraglich nichts Abweichendes geregelt ist. Auf die tatsächliche Entnahme oder Auszahlung kommt es hierbei nicht an. Zu den Gewinnanteilen im Sinne dieser Rn. zählen insbesondere die Gewinnanteile von Gesellschaftern einer offenen Handelsgesellschaft und Komplementären einer Kommanditgesellschaft (vgl. § 122 Absatz 1 zweite Alternative, § 161 Absatz 2 HGB), von Kommanditisten, soweit deren Kapitalkonten nicht durch Verluste unterhalb ihrer Einlage gemindert wurden (vgl. § 169 Absatz 1 Satz 2 HGB), und Gesellschaftern einer Partnerschaftsgesellschaft (vgl. § 1 Absatz 4 PartGG, §§ 721, 722 BGB). Unerheblich für die Ausschüttungsfiktion ist, ob der Gesellschafter die Auszahlung seines Gewinnanteils tatsächlich verlangt.

75 Gesellschaftsvertraglich vereinbarte Vorauszahlungen auf den Gewinn gelten unabhängig von der Feststellung des Jahresabschlusses als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann.

76 Die – ggf. fiktive – Ausschüttung unterliegt im Ausschüttungszeitpunkt dem Steuerabzug vom Kapitalertrag (§ 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG). Die optierende Gesellschaft hat die im Ausschüttungszeitpunkt entstandene Kapitalertragsteuer beim zuständigen Finanzamt anzumelden und zu entrichten (§ 45a Absatz 1 Satz 1 und § 44 Absatz 1 Satz 2 und 3 sowie Satz 5 Halbsatz 2 EStG). Die für den Steuerabzug auf Gewinnausschüttungen einer GmbH maßgeblichen Regelungen der §§ 43 ff. EStG gelten entsprechend.

77 Die Ausschüttungsfiktion infolge der Möglichkeit, die Auszahlung verlangen zu können, gilt nicht für den Teil des Entnahmebetrags nach § 122 Absatz 1 erste Alternative HGB, der den Betrag nach § 122 Absatz 1 zweite Alternative HGB übersteigt, oder für sonstige gesellschaftsvertraglich vereinbarte gewinnunabhängige Entnahmerechte. Allein die gesetzliche Möglichkeit, einen den Gewinnanteil übersteigenden Betrag entnehmen oder dessen Auszahlung von der Gesellschaft verlangen zu können, löst daher insoweit noch keine Ausschüttungsfiktion und keine Kapitalertragsteuer aus.

Beispiel:

Für den Gesellschafter A der AB-OHG wurde für das Vorjahr 01 ein Kapitalanteil in Höhe von 10.000 € ermittelt. Gemäß § 122 Absatz 1 erste Alternative HGB ist er berechtigt, in Jahr 02 bis zu vier Prozent von 10.000 €, mithin 400 € zu entnehmen. Der für A festgestellte Gewinn für das Vorjahr 01 beträgt 300 €.

Lösung:

ENTWURF

Wenn im Gesellschaftsvertrag nichts Abweichendes geregelt wurde, gelten die 300 €, deren Auszahlung A mit Feststellung des Jahresabschlusses nach § 122 Absatz 1 zweite Alternative HGB verlangen kann, in diesem Zeitpunkt als ausgeschüttet gemäß § 1a Absatz 3 Satz 5 KStG und unterliegen der Kapitalertragsteuer.

Die weiteren 100 € (400 € - 300 €), die A auch ohne Gesellschafterbeschluss und über seinen Gewinnanteil des Jahres 01 hinaus zu entnehmen berechtigt wäre, gelten nicht automatisch als ausgeschüttet gemäß § 1a Absatz 3 Satz 5 KStG. Erst bei tatsächlicher Entnahme gilt der Betrag als ausgeschüttet und unterliegt der Kapitalertragsteuer.

78 Sind aufgrund gesetzlicher oder gesellschaftsrechtlicher Regelungen die als ausgeschüttet geltenden Beträge auf einem Fremdkapitalkonto des jeweiligen Gesellschafters zu verbuchen, bleibt die spätere Erfüllung der Verbindlichkeit steuerneutral. Soweit Beträge, deren Auszahlung verlangt werden kann, auf einem Eigenkapitalkonto verbucht werden, gilt der fiktiv ausgeschüttete Betrag unmittelbar nach der fiktiven Ausschüttung als eingelegt mit der Folge, dass sich die Anschaffungskosten der Beteiligung des Gesellschafters und das steuerliche Einlagekonto der Gesellschaft entsprechend erhöhen. Bei einer späteren Ausschüttung der als eingelegt geltenden Beträge gilt nach der Verwendungsreihenfolge in § 27 KStG vorrangig der ausschüttbare Gewinn als verwendet. Erst nach dessen Verbrauch ist eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos möglich (§ 27 Absatz 1 Satz 3 KStG).

79 Dem Gläubiger der Kapitalerträge aus Anteilen an einer inländischen optierenden Gesellschaft steht ungeachtet der Bestimmungen eines DBA kein Anspruch auf Entlastung von der Kapitalertragsteuer zu, wenn die Kapitalerträge im Ausland aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen (§ 50d Absatz 14 Satz 1 EStG).

b) Sonstige Vermögensminderungen und Vermögensmehrungen

aa) Allgemeines

80 Nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensmehrungen stellen bei der optierenden Gesellschaft grundsätzlich das Einkommen erhöhende Betriebseinnahmen, Vermögensminderungen grundsätzlich abziehbare Betriebsausgaben dar. Insbesondere die allgemeinen Abzugsbeschränkungen (u. a. § 4 Absatz 5, §§ 4h, 4j, 4k EStG, §§ 8a, 9 Satz 1 Nummer 2 und § 10 KStG) sind zu beachten.

bb) Einnahmen aus einer Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft

81 Einnahmen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, führen zu Einkünften im Sinne des § 19 EStG (§ 1a Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 KStG). Dies gilt auch dann, wenn der Gesellschafter die Einnahmen von einem

ENTWURF

Dritten bezieht. Eine Tätigkeit „im Dienst“ der Gesellschaft im Sinne des § 1a Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 KStG liegt vor, wenn eine entsprechende Tätigkeit eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft zu Einkünften aus § 19 EStG führen würde. Erforderlich ist insoweit, dass ein Dienstverhältnis im Sinne des § 1 LStDV vorliegt, welches (z. B. durch einen förmlichen Arbeitsvertrag) bestätigt ist, und die Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter aufgrund dieses Dienstverhältnisses erbracht werden. Für die Qualifizierung der Einkünfte als solche aus § 19 EStG ist entscheidend, dass die Einnahmen bei wertender Betrachtung durch das Dienstverhältnis veranlasst sind (vgl. H 19.0 [Gesellschafter-Geschäftsführer] LStH 2021). Fehlt es an einem Dienstverhältnis, scheidet § 19 EStG aus. Sieht die gesellschaftsrechtliche Regelung für den Gesellschafter anstelle einer Tätigkeitsvergütung einen Vorabgewinn vor, liegt insoweit keine Leistung aufgrund eines Dienstverhältnisses, sondern eine Gewinnausschüttung vor.

82 Soweit die Einnahmen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, nicht angemessen sind, liegt in Höhe des den angemessenen Teil übersteigenden Teils eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Im Verhältnis zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter ist zudem eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis in der Regel auch dann anzunehmen, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird. Die beherrschende Stellung muss im Zeitpunkt der Vereinbarung oder des Vollzugs der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung vorliegen (R 8.5 Absatz 2 KStR 2015). Zur Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers vgl. BMF-Schreiben vom 14. Oktober 2002 (BStBl I Seite 972).

83 Führen die Einnahmen, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, zu Einkünften im Sinne des § 19 EStG, gelten die optierende Gesellschaft als lohnsteuerlicher Arbeitgeber und der Gesellschafter als Arbeitnehmer (§ 1a Absatz 3 Satz 7 KStG). In diesen Fällen sind sämtliche Regelungen zur Erhebung der Lohnsteuer in den §§ 38 ff. EStG anzuwenden. Die optierende Gesellschaft hat insbesondere für den oder die Gesellschafter Lohnkonten zu führen, den Lohnsteuerabzug auf die Vergütungen vorzunehmen, für jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum insgesamt eine Lohnsteuer-Anmeldung unter Berücksichtigung des jeweiligen Lohnsteuerabzugs für ihre weiteren Arbeitnehmer einzureichen und die elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Auch der Arbeitnehmer-Pauschbetrag, die für Arbeitnehmer geltenden Steuerbefreiungsvorschriften (Rn. 82 bleibt unberührt) und die sonstigen, nur für Arbeitnehmer geltenden steuerlichen (Sonder-)Regelungen sind zu berücksichtigen.

ENTWURF

c) Betriebsaufspaltung

84 Im Falle einer Betriebsaufspaltung zwischen der optierenden Gesellschaft und einem oder mehreren Gesellschaftern kommen die allgemeinen Grundsätze der Betriebsaufspaltung vollumfänglich zur Anwendung.

4. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG)

85 § 35 EStG ist nach § 1a Absatz 3 Satz 3 KStG bei den Gesellschaftern der optierenden Gesellschaft nicht anzuwenden. Auf gewerbliche Einkünfte, die den Gesellschaftern für Zeiträume vor dem Übergang zur Körperschaftsbesteuerung im Rahmen der transparenten Besteuerung zugerechnet werden, findet § 35 EStG Anwendung.

5. Sonstige Folgen der Option

a) Bekanntgabe von Verwaltungsakten an die optierende Gesellschaft und deren Vollstreckung

86 Die optierende Gesellschaft bleibt zivilrechtlich und damit auch steuerverfahrensrechtlich eine Personengesellschaft. Diese ist Schuldnerin der Körperschaftsteuer, des Solidaritätszuschlags, der Gewerbesteuer sowie der steuerlichen Nebenleistungen nach § 3 AO und zum Einbehalt und zur Entrichtung der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Die entsprechenden Steuerbescheide sind an sie unter Angabe ihrer Firma bzw. ihres geschäftsüblichen Namens zu richten (vgl. Nr. 2.4.1 des AEAO zu § 122). Ist keine Firma oder kein geschäftsüblicher Name vorhanden, sind die Bescheide an alle Gesellschafter der optierenden Gesellschaft zu richten (vgl. Nr. 2.4.1.3 des AEAO zu § 122).

87 Die Gesellschaft ist Vollstreckungsschuldnerin der Steuern, für die sie selbst Steuerschuldnerin oder Entrichtungsschuldnerin ist (§§ 253, 267 AO).

b) Haftung für Steuerschulden der optierenden Gesellschaft

88 Die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft haften für von der Gesellschaft selbst geschuldete Steuern, also auch für Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer entsprechend den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen (vgl. hierzu auch § 191 Absatz 1 AO). Eine Haftung nach steuerrechtlichen Vorschriften (z. B. nach § 69 Satz 1 i. V. m. § 34, § 71 oder § 74 AO) bleibt unberührt.

ENTWURF

VI. Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung

1. Rückoption (§ 1a Absatz 4 Satz 1 bis 3 KStG)

89 Auf Antrag ist nach § 1a Absatz 4 Satz 1 bis 3 KStG eine Rückkehr zur transparenten Besteuerung möglich. Dies setzt eine Antragstellung spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres voraus, in dem die optierende Gesellschaft erstmals nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft besteuert werden soll. Die Rn. 9 ff. gelten insoweit entsprechend.

2. Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung kraft Gesetzes (§ 1a Absatz 4 Satz 4 bis 7 KStG)

a) Rückkehr zur transparenten Besteuerung nach § 1a Absatz 4 Satz 4 KStG

90 Eine Rückkehr zur transparenten Besteuerung kraft Gesetzes nach § 1a Absatz 4 Satz 4 KStG kommt in Betracht, wenn die optierende Gesellschaft zwar fortbesteht, aber die persönlichen Voraussetzungen für die Option zur Körperschaftsbesteuerung nicht mehr erfüllt sind. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die optierende Gesellschaft keine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft mehr ist (z. B. aufgrund eines homogenen Formwechsels in eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Sinne der §§ 705 ff. BGB oder auf Grund eines vergleichbaren Vorgangs nach ausländischem Recht) oder im Staat ihrer Geschäftsleitung keiner Körperschaftsteuer mehr unterliegt. In diesem Fall gilt die Rückkehr zur transparenten Besteuerung kraft Gesetzes als Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (§ 1a Absatz 4 Satz 2 KStG i. V. m. § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 UmwStG). Auf den Zeitpunkt des Wegfalls der Voraussetzungen für die Option zur Körperschaftsbesteuerung ist eine unterjährige Übertragungsbilanz aufzustellen.

b) Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Absatz 4 Satz 7 KStG

91 Eine Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Absatz 4 Satz 7 KStG liegt vor, wenn die optierende Gesellschaft die Voraussetzungen des § 1a Absatz 1 Satz 1 KStG deshalb nicht mehr erfüllt, weil sie in eine Körperschaft umgewandelt wird. In diesem Fall richten sich die weiteren Rechtsfolgen nach der Art der zivilrechtlichen Umwandlung. Wird die optierende Gesellschaft z. B. mit steuerlicher Wirkung auf einen Stichtag nach dem Wirksamwerden der Option auf eine (bestehende oder neu gegründete) Körperschaft verschmolzen, finden die §§ 11 ff. UmwStG Anwendung. Im Fall des Formwechsels der optierenden Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft handelt es sich ertragsteuerlich um einen homogenen und daher steuerlich grundsätzlich neutralen Formwechsel eines Körperschaftsteuersubjekts.

ENTWURF

c) Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Absatz 4 Satz 5 oder 6 KStG

92 Eine Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung kraft Gesetzes liegt auch vor, wenn die optierende Gesellschaft infolge des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters als aufgelöst gilt. Maßgeblicher Zeitpunkt ist die zivilrechtliche Wirksamkeit der Anwachsung des Vermögens auf den verbleibenden Gesellschafter. Die weiteren Rechtsfolgen richten sich danach, ob der verbleibende Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers einer Umwandlung einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 (Verschmelzung) oder Nummer 4 (Vermögensübertragung) UmwStG erfüllt. Ist dies (ggf. aufgrund entsprechender bundes- oder landesrechtlicher Regelung, § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 UmwStG) der Fall, gilt die optierende Gesellschaft im Fall des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 UmwStG als auf den verbleibenden Gesellschafter verschmolzen bzw. gilt im Fall des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 UmwStG das Vermögen der optierenden Gesellschaft als auf den verbleibenden Gesellschafter übertragen. Im Fall des unterjährigen Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters ist auf diesen Zeitpunkt eine steuerliche Schlussbilanz aufzustellen.

93 In allen anderen Fällen gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst und ihr Vermögen als an die Gesellschafter ausgeschüttet; § 11 KStG ist entsprechend mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens tritt (§ 1a Absatz 4 Satz 6 KStG).

3. Beendigung der Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft

94 Die Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung stellt – mit Ausnahme der Fälle der fiktiven Auflösung ohne Umwandlung (§ 1a Absatz 4 Satz 6 KStG) – einen Veräußerungs- und Erwerbsvorgang dar (vgl. Randnr. 00.02 und 22.07 UmwStE). Im Fall der Rückoption (§ 1a Absatz 4 Satz 1 KStG) sowie des Wegfalls der persönlichen Voraussetzungen der Option unter Fortbestand als Personengesellschaft (§ 1a Absatz 4 Satz 4 KStG) finden die für einen Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft geltenden Regelungen des Ersten, Zweiten und Fünften Teils des UmwStG entsprechend Anwendung.

95 Im Fall des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst. Sofern nicht durch § 1a Absatz 4 Satz 5 KStG die Anwendung der für die Verschmelzung maßgeblichen Regelungen des Zweiten bzw. Vierten Teils des UmwStG angeordnet ist, findet beim verbleibenden Gesellschafter § 20 Absatz 1 Nummer 2 EStG (ggf. i. V. m. § 8 Absatz 1 KStG) Anwendung, sofern die Anteile an der fiktiven Kapitalgesellschaft keinem Betriebsvermögen zuzurechnen waren (§ 20 Absatz 8 EStG).

96 Eine steuerliche Rückwirkung ist in allen Fällen der Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung ausgeschlossen (§ 1a Absatz 4 Satz 2 i. V. m. § 9 Satz 3 UmwStG).

ENTWURF

4. Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung innerhalb von sieben Jahren

97 Eine Rückoption oder sonstige Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung innerhalb von sieben Jahren führt zu einer Sperrfristverletzung im Sinne des § 22 Absatz 1 bzw. 2 UmwStG. § 23 Absatz 2 UmwStG ist zu beachten. Die Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung kraft Gesetzes nach § 1a Absatz 4 Satz 7 KStG durch Formwechsel in eine Körperschaft führt zu keiner Sperrfristverletzung i. S. d. § 22 Absatz 1 und 2 UmwStG. Im Fall der Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung kraft Gesetzes nach § 1a Absatz 4 Satz 7 KStG durch Verschmelzung vgl. Randnr. 22.23 UmwStE.

5. Mitteilungspflicht

98 Der Steuerpflichtige hat der zuständigen Finanzbehörde nach Eintritt eines Ereignisses im Sinne des § 1a Absatz 4 Satz 4 bis 7 KStG mitzuteilen, dass die Voraussetzungen für die Option zur Körperschaftsbesteuerung entfallen sind.

ENTWURF

VII. Sonderfälle

1. Umwandlungen während der Option zur Körperschaftsbesteuerung

99 Auch für Zwecke des UmwStG ist die optierende Gesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln (vgl. Rn. 50). Für die Anwendung des UmwStG folgt daraus insbesondere:

a. Die Verschmelzung einer optierenden Gesellschaft auf eine Körperschaft oder umgekehrt ist nach den §§ 11 bis 13 UmwStG zu beurteilen.

b. Entsprechende Spaltungsvorgänge fallen unter § 15 UmwStG.

c. Die Einbringung von Anteilen an der optierenden Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zum Buch- oder Zwischenwert ist nur nach Maßgabe der §§ 20 und 21 UmwStG möglich. Zur Mehrheit der Stimmrechte siehe Randnr. 21.09 UmwStE und H 15.7 (6) „Mehrheit der Stimmrechte“ EStH.

d. Auf den Ein- und Austritt von Gesellschaftern findet § 24 UmwStG keine Anwendung.

e. Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in die optierende Gesellschaft ist ein Vorgang nach § 20 UmwStG.

f. Die 100%ige Beteiligung des Kommanditisten an einer GmbH & Co. KG (Beteiligung Komplementärgesellschaft 0%) gilt als fiktiver Teilbetrieb (§ 15 Absatz 1 Satz 3 UmwStG und ggf. Randnr. 24.02 UmwStE).

g. Die Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung ist mit Ausnahme des homogenen Formwechsels eine Veräußerung im Sinne des § 15 Absatz 2 Satz 2 bis 4 und des § 22 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 UmwStG von (erhaltenen oder eingebrachten) Anteilen.

h. Bei der optierenden Gesellschaft sind weder Realteilungsgrundsätze (§ 16 Absatz 3 Satz 2 ff. EStG) noch sonstige ertragsteuerliche Regelungen anzuwenden, die sich auf eine Mitunternehmerschaft oder eine sonstige nicht der Körperschaftsteuer unterliegende Personengesellschaft beziehen.

i. Für die Beispiele in Randnr. 22.23 UmwStE stellt die optierende Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft dar.

2. E-Bilanz

100 Für Zwecke des § 5b EStG hat die optierende Gesellschaft für Wirtschaftsjahre, in denen sie wie eine Kapitalgesellschaft besteuert wird, eine E-Bilanz für eine Körperschaft nach § 5b Absatz 1 Satz 1 EStG zu übermitteln.

ENTWURF

3. Zerlegung

101 Die optierende Gesellschaft ist für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen und damit auch bei der Zerlegung nach dem ZerlG wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

ENTWURF